



Concorrência Fiscal Internacional: escolhas e conflitos

Liliana de Jesus Duarte da Mota

**Mestrado em Direito
Ciências Jurídico-Económicas**

Porto, julho de 2016

Trabalho realizado sob a orientação da Professora Doutora Glória Teixeira e coorientação do Professor Doutor Pedro Sousa

AGRADECIMENTOS

Aqui apresento a minha dissertação à Faculdade de Direito da Universidade do Porto reconhecendo que não o faria sozinha.

Pelo que, infinitamente, agradeço aos meus pais, pelo seu incondicional apoio ao longo de todo o meu percurso académico.

Um especial agradecimento à Senhora Professora Doutora Glória Teixeira, minha orientadora, pela disponibilidade e dedicação, e ao Senhor Professor Doutor Pedro Sousa, por ter aceitado o convite para coorientar esta dissertação e por todo o apoio e colaboração.

Inevitavelmente, uma palavra à Lili, cujo incentivo está em cada página.

À Sousa Guedes, Oliveira Couto & Associados, Sociedade de Advogados, agradeço o prestimoso apoio e tolerância de todos e cada um, em especial ao Dr. Francisco Melo, ao Dr. Filipe Basto e ao Dr. Alfredo Azevedo Soares.

E, finalmente, à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, para sempre a minha casa.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	4
RESUMO.....	5
ABSTRACT	5
INTRODUÇÃO	6
1 - ENQUADRAMENTO TEÓRICO DA CONCORRÊNCIA FISCAL.....	7
1.1 - SOBERANIA FISCAL E INTERNACIONALIZAÇÃO	7
1.2 - O CONCEITO DE CONCORRÊNCIA FISCAL	9
2 - A DIMENSÃO DA CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL	12
3 - PRÁTICAS FISCAIS PREJUDICIAIS.....	15
3.1 - PARAÍSO FISCAL E REGIMES FISCAIS PREFERENCIAIS	15
3.1.1 - O ENQUADRAMENTO NORMATIVO DOS PARAÍSO FISCAL EM PORTUGAL.....	21
3.2 - JURISDIÇÕES DE SIGILO	23
3.3 - O REGIME DOS AUXÍLIOS DE ESTADO	25
3.4 - A TRANSFERÊNCIA INDIRETA DE LUCROS ENTRE EMPRESAS INTERDEPENDENTES: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS.....	28
4 - CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL: VANTAGENS E DESVANTAGENS	32
4.1 - A VANTAGEM FISCAL DOS PEQUENOS TERRITÓRIOS	35
5 - O COMBATE AOS EFEITOS NEGATIVOS DA CONCORRÊNCIA FISCAL	37
5.1 - HARMONIZAÇÃO FISCAL	38
5.2 - REGULAÇÃO DA CONCORRÊNCIA FISCAL NO ÂMBITO DA OCDE E DA UNIÃO EUROPEIA	39
6 - ESTUDO DE CASOS.....	46
6.1 - VANTAGENS FISCAIS CONCEDIDAS À FIAT NO LUXEMBURGO.....	47
6.2 - VANTAGENS FISCAIS CONCEDIDAS À STARBUCKS NOS PAÍSES BAIXOS	50
6.3 - VANTAGENS FISCAIS SELETIVAS CONCEDIDAS PELA BÉLGICA AO ABRIGO DE REGIME FISCAL PARA “LUCROS EXCENDENTÁRIOS”.....	53
7 - ANÁLISE PROSPETIVA.....	55
CONCLUSÃO.....	57
BIBLIOGRAFIA	58
LEGISLAÇÃO.....	60
JURISPRUDÊNCIA.....	61

ABREVIATURAS

APP - Acordos Prévios de Preços de Transferência

BCE - Banco Central Europeu

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRP - Constituição da República Portuguesa

I&D - Investigação e Desenvolvimento

IRC - Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA- Imposto sobre o Valor Acrescentado

JOUE - Jornal Oficial da União Europeia

LGT - Lei Geral Tributária

OCDE - Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

OMC – Organização Mundial de Comércio

P. - Página

PME - Pequenas e Médias Empresas

TFUE - Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

UE - União Europeia

UEM - União Económica e Monetária

RESUMO

O processo de globalização, responsável pela eliminação de barreiras aos fluxos de pessoas e capitais, resultou num forte aumento da concorrência fiscal entre países.

A par dos elogios aos efeitos da globalização, uma vez que esta potencia o crescimento económico, surgem cada vez mais alertas no sentido de denunciar as suas consequências negativas, mormente os problemas de sustentabilidade do modelo social ocidental, nomeadamente a crescente desigualdade que se verifica na distribuição de rendimento nos países ditos desenvolvidos.

Apesar de a harmonização fiscal internacional ser um tema já muito debatido, ainda não se conseguiu alcançar qualquer avanço significativo, pelo contrário, verifica-se uma grande escassez de resultados. Com a harmonização fiscal internacional pretende-se encontrar uma solução racional de compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados e a salvaguarda da autonomia destes em sede da sua competência legislativa e jurisdicional.

Assim sendo, a UE e a OCDE, têm desenvolvido esforços para combater ou controlar os efeitos nefastos da concorrência fiscal prejudicial, cujos expoentes máximos se encontram nos paraísos fiscais, nos regimes fiscais preferenciais e nas jurisdições de sigilo.

ABSTRACT

The process of globalization, responsible for the removal of barriers in the movement of people and capital, has resulted in a strong increase of tax competition between countries.

Besides the praise to the effects of globalization, as it promotes economic growth, are increasingly emerging warnings to denounce its negative consequences, especially the problems of sustainability of the Western social model, namely the growing inequality that exists on income distribution in the so-called developed countries.

Despite international tax harmonization being already subject of much debate, it has not yet been able to achieve any significant advance, on the contrary, there is a severe shortage of results. International tax harmonization aims to find a rational solution of compromise between the need to remove existing tax disparities among States and the safeguard of their legislative and jurisdictional capacity.

Therefore, the European Union and the OECD, have made efforts to fight or control the adverse effects of harmful tax competition, which most important examples are tax havens, preferential tax regimes and secrecy jurisdictions.

INTRODUÇÃO

A crescente integração das economias mundiais veio alterar de forma significativa a análise clássica dos efeitos das políticas fiscais na perspetiva de uma economia fechada, encontrando-se os Estados frequentemente numa situação de concorrência fiscal. É sobre esta problemática que versa o nosso estudo.

Para uma melhor abordagem a esta matéria, começamos por fazer um enquadramento teórico do conceito concorrência fiscal internacional, aludindo à soberania dos Estados, para em seguida nos referirmos à dimensão da concorrência fiscal. Isto é, apesar de, inicialmente, a concorrência fiscal entre os Estados ser vista como um fenómeno positivo, esta orientação tem vindo a ser refutada pela doutrina mais recente, em virtude das preocupações sentidas a partir de um determinado nível de concorrência, já considerado prejudicial.

É neste contexto que cumpre aludir às práticas fiscais prejudiciais, numa tentativa de distinguir paraísos fiscais de regimes fiscais preferenciais, abordando, ainda, as jurisdições de sigilo. Ainda neste âmbito, é de relevar o regime dos auxílios de Estado e as suas implicações em termos de concorrência fiscal internacional. Em seguida, importa atentar às consequências da aplicação de preços de transferência, que resulta na transferência indireta de lucros entre empresas.

Da análise do fenómeno da concorrência fiscal num contexto global, resulta de forma evidente que daí podem resultar consequências positivas para os Estados, numa dimensão de concorrência benéfica, a par de consequências negativas ou seja, concorrência prejudicial, sendo certo que as maiores vantagens são registadas em territórios de pequena dimensão.

Num esforço coletivo de combate aos efeitos nocivos, a OCDE e a UE têm vindo a adotar diversas medidas legislativas por forma a conduzir as diversas jurisdições sob a sua alçada a adotar um estrutura de regulamentação homogénea, com o objetivo último de alcançar a harmonização fiscal entre os Estados.

Por fim, para uma abordagem mais prática e recorrendo a casos recentes em que foram discutidas as questões em análise no nosso estudo, aprofundamos de forma detalhada os casos sujeitos a investigação pela Comissão Europeia, designadamente, os casos Fiat, Starbucks, bem como o caso dos lucros excedentários na Bélgica.

1 - ENQUADRAMENTO TEÓRICO DA CONCORRÊNCIA FISCAL

1.1 - SOBERANIA FISCAL E INTERNACIONALIZAÇÃO

A soberania fiscal corresponde, nos dias de hoje, a uma das maiores manifestações da soberania dos Estados, os quais criam e implementam a sua própria política fiscal, exercendo os seus poderes tributários quer no que respeita a situações tributárias internas, quer no que concerne a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse Estado. A soberania fiscal possibilita ainda a negociação e celebração de tratados com outros Estados em matéria tributária¹.

O conceito de soberania deve expressar uma qualidade jurídica do poder do estado e não um conceito político assente no fundamento histórico da noção de soberania, conforme defendido por J. BODIN².

Internamente, cada Estado tem um poder soberano que o faz estar acima de todos os outros poderes. Tal poder, ademais, ao colocá-lo juridicamente numa posição mais elevada, faz com que não deva obediência a qualquer outro poder. Já com o exterior existe uma relação predominantemente de independência, estando vinculados somente ao Direito Internacional a que aderiram³.

Não obstante o carácter de supremacia, a soberania é um poder jurídico limitado pelos princípios superiores de justiça que integram o direito constitucional e o Direito Internacional, que se confronta com alguns desafios a nível internacional que se repercutem no plano nacional, pois ao lado das fontes tradicionais da lei fiscal, têm surgido com crescente importância normas fiscais que têm a sua origem em compromissos internacionais assumidos pelos Estados. São instrumentos jurídicos destinados a evitar a dupla tributação internacional que se integram no Direito Fiscal Internacional e, sobretudo, no Direito Fiscal Europeu⁴.

Deveras, enquanto perdurou uma economia fechada, o exercício do poder tributário respeitava unicamente à política interna, resolvendo-se facilmente através do princípio da territorialidade que estabelece que os Estados exercem a sua jurisdição fiscal sobre todos os

¹ PEREIRA, Paula Rosado - “Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional”, In CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, João Branco, “Lições de Fiscalidade: Lições e Planeamento Fiscal Internacional”, 2.º Vol, p.205 e 206.

² BODIN Jean - “Les six livres de la République. Un abrégé du texte de l'édition de Paris de 1583”, Édition et présentation de Gérard Mairet. Paris : Librairie générale française, 1993, 607 pp. Le livre de poche, LP17, n° 4619. Classiques de la philosophie. MAIRET, disponível em http://classiques.uqac.ca/classiques/bodin_jean/six_livres_republique/bodin_six_livres_republique.pdf, p.74 e ss.

³ NABAIS, José Casalta - “Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável”- 2.º Vol, Coimbra, Almedina, 2008, ISBN 978-972-40-3483-6, p. 8 a 12.

⁴ SANCHES, J.L. Saldanha - “Manual de Direito Fiscal”, 2ª ed., Coimbra Editora, ISBN 972-32-1119-X, 2002, p. 60.

bens, pessoas e transações conectadas com os seu território. De acordo com este princípio, o Estado, independentemente da filiação do sujeito à sua jurisdição, pode dentro do seu território tributar qualquer atividade de qualquer contribuinte⁵.

Porém, a internacionalização da economia, marcada pela crescente mobilidade de pessoas e capitais, bem como pelo crescente progresso tecnológico, levou os Estados a adotarem uma política fiscal externa orientada para o combate à dupla (múltipla) tributação internacional⁶.

Nos dias que correm, assiste-se a uma crescente autonomia do direito fiscal internacional dentro do ordenamento jurídico tributário, existindo, cada vez mais, normas de Direito Fiscal Externo e normas dos acordos de Dupla Tributação Internacional que se destinam a ser aplicadas a factos tributários com conexão com outros ordenamentos jurídicos⁷. Um estado contratante de um acordo de dupla tributação limita, através do direito Fiscal Internacional, a sua soberania em matéria fiscal.

Em Portugal, o normativo que versa sobre a soberania fiscal é o artigo 8.º, n.º 4 da CRP instituindo que *“as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.”*

Da análise deste preceito normativo podemos concluir que não há uma prevalência total do direito comunitário sobre o direito português, uma vez que a Constituição Portuguesa, embora remeta para o direito comunitário, ressalva que o mesmo só será aplicado na ordem interna se respeitar os princípios fundamentais do Estado de direito democrático⁸. Não obstante a ressalva normativa, o direito comunitário pode influenciar o direito interno português, nomeadamente, através da aplicação levada a cabo pela jurisprudência comunitária.

Sem prejuízo do supra referido, atendendo ao facto de o Direito Fiscal Internacional visar essencialmente a coordenação dos Estados, recorrendo às disposições internas dos mesmos, concluímos que o princípio da soberania constitui um princípio fundamental do Direito Fiscal.

⁵ TEIXEIRA, Glória - “Manual de direito fiscal”, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2015, ISBN 9789724058788, p.71

⁶ NABAIS, José Casalta - “Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável”, Coimbra, Almedina, 2005, ISBN 972-40-2502-0, p.184 a 189.

⁷ SANCHES, J.L. Saldanha, “Manual de Direito Fiscal”, 2ª ed., Coimbra editora, ISBN 972-32-1119-X, 2002, p. 59.

⁸ NABAIS, José Casalta - “Por um Estado Fiscal Suportável- Estudos de Direito Fiscal”, 2º vol., Coimbra, Almedina, 2008, ISBN 978-974-40-3483-6, p.37.

1.2 - O CONCEITO DE CONCORRÊNCIA FISCAL

Na verdade, caracterizar a concorrência fiscal não é tarefa fácil. Apesar da crescente preocupação com este fenómeno, não há uma definição rigorosa do conceito de concorrência, pelo que importa delimitá-lo.

A definição do conceito em análise implica a existência de várias jurisdições com o poder de determinar autonomamente os impostos cobrados e pressupõe a existência de mobilidade de pessoas, bens ou capitais. Isto é, as várias jurisdições têm que escolher as suas políticas tributárias atendendo ao constrangimento da mobilidade de pessoas e capital⁹.

A concorrência fiscal internacional advém da necessidade de os Estados adequarem os impostos ao bem-estar social, ao investimento e ao desenvolvimento científico procurando atrair investimento, ou pelo menos impedir a deslocação do existente.

Consequentemente, existe concorrência fiscal quando o sistema fiscal de uma jurisdição afeta o sistema fiscal de uma segunda jurisdição, por exemplo, através da redução das receitas fiscais desta última entidade. Por outras palavras, a concorrência fiscal existe quando os contribuintes podem reduzir a carga fiscal deslocando o capital e o trabalho de jurisdições com elevados níveis de tributação para jurisdições com taxas reduzidas¹⁰.

Na linguagem corrente, o fenómeno da concorrência é associado à ideia de atividade económica. No entanto, a concorrência não é um fenómeno exclusivamente económico, uma vez que este termo comporta significados diferentes, sendo fundamental distinguir os conceitos de concorrência interempresarial, institucional e fiscal.

Começamos pela tentativa de definição de concorrência interempresarial. Efetivamente, o conceito de concorrência interempresarial evoca a ideia de mercado¹¹, mas constitui apenas uma das múltiplas formas de competição presentes em vários domínios da vida em sociedade.

O conceito em análise pode assumir dois sentidos. Num primeiro sentido, as empresas concorrem entre si por mercados e clientes, através de preços, serviços, marketing entre outras

⁹ANDRADE, Fernando Rocha - "Concorrência Fiscal Internacional na Tributação dos Lucros das Empresas", 2002, Boletim de Ciências Económicas. Vol. 45, ISSN 0870-4360, disponível em https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/24795/1/BoletimXLV_Artigo3.pdf?ln=pt-pt, consultado em 01-02-2016 p.56 a 58.

¹⁰ MITCHELL, DANIEL J. - "The Economics of Tax Competition: Harmonization Vs. Liberalization", 2004, Index of Economic Freedom, p.25, consultado em 10-02-2016, disponível em <http://down.cenet.org.cn/upfile/58/200615194647182.pdf>

¹¹ Mercado é o local no qual agentes económicos procedem à troca de bens por uma unidade monetária ou por outros bens, possibilitando a satisfação das necessidades coletivas e individuais. Para além disso, o mercado é o mecanismo através do qual se regula a utilização dos fatores de produção, processa o crescimento económico e se determina a afetação e distribuição do rendimento.

formas. Num segundo sentido as empresas cooperam entre si, o que, na verdade, constitui uma forma de suspensão, possivelmente provisória, temporária, sectorial da competição entre elas¹².

Por outro lado, cumpre definir o conceito de concorrência institucional. Nesta aceção, a noção de concorrência é encarada como um princípio cívico e político e não, exclusivamente, como um princípio económico. Com efeito, nas mais diversas áreas de atividade existe competição entre as instituições que procuraram assumir a liderança. Exemplo disso é a disputa de votos pelos partidos políticos; é a luta pelas audiências entre os órgãos da comunicação social; é a disputa pelos títulos entre clubes desportivos. Pode, assim, dizer-se, num sentido mais amplo, que a concorrência com incidência na vida económica não se processa apenas no âmbito da atividade empresarial, mas também no campo da ação institucional. Assim, entre os Estados, existe uma concorrência nas relações interestaduais, evidenciada no plano das instituições, mais concretamente na própria ordem jurídica e que se reflete com grande importância na criação de condições de competitividade das empresas. A título de exemplo, pode apontar-se a celeridade do sistema judicial, a credibilidade dos sistemas de arbitragem, as formas societárias disponíveis, a maior ou menor burocratização dos registos e notariado, a legislação laboral, entre, muitos outros, instrumentos de concorrência institucional e fatores de competitividade¹³.

Por fim, tentamos esclarecer o conceito de concorrência fiscal. Todavia, quando se fala de concorrência fiscal convém ainda distinguir concorrência fiscal entre Estados de concorrência fiscal entre empresas.

Na primeira aceção referimo-nos à concorrência entre jurisdições fiscais, à concorrência entre Estados, à concorrência entre sistemas ou políticas fiscais. Neste contexto, a ideia de concorrência está associada à ideia de vantagens fiscais suscetíveis de afetar a localização das atividades económicas.

Os Estados concorrem entre si, utilizando as políticas fiscais estaduais, para atrair capitais vindos do exterior, mais concretamente empresas e investimento, com vista ao desenvolvimento económico, à criação de postos de trabalho e à dinamização do sector financeiro.

¹² SANTOS, António Carlos dos Santos - A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal. In DOURADO, Ana Paula [et al.],- "Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional", Lisboa, Fisco, 2003, ISBN 972-8634-20-X, p. 155 a 157.

¹³ Idem, p. 157 e 158.

Com efeito, as empresas e os investidores procuram reduzir custos optando pelo sistema fiscal mais vantajoso, isto é pelo sistema fiscal que lhe oferece mais benefícios, facilidades ou incentivos.

Por sua vez, na segunda aceção, referimo-nos à concorrência fiscal que existe entre empresas, nomeadamente, entre empresas transnacionais, que desenvolvem a sua atividade em jurisdições fiscais distintas¹⁴. As empresas planeiam a sua atividade, de forma a beneficiarem de uma carga fiscal mais reduzida, tirando partido das lacunas e das disparidades fiscais nacionais.

Aqui chegados, importa fazer uma breve abordagem à controversa matéria do planeamento fiscal. Ora, de acordo com a definição estabelecida no artigo 3.º do Decreto-Lei 29/2008, de 25 de Fevereiro, o planeamento fiscal é *“qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”*¹⁵.

A este respeito, entende SALDANHA SANCHES que o legislador usa uma conceção amplíssima do planeamento fiscal abusivo. De acordo com o autor, segundo esta norma, planeamento fiscal é qualquer análise de um problema fiscal que seja feita na perspetiva da redução do imposto a pagar, a não ser que consideremos a expressão «esquema» como uma palavra com conotação negativa e que, por isso, faria sentido a separação entre o planeamento fiscal abusivo e não abusivo¹⁶.

Ainda neste âmbito, os autores CARLOS LOUREIRO e ANTÓNIO BEJA NEVES afirmam também que o conceito de planeamento fiscal previsto no artigo 3.º do mencionado diploma é muito abrangente, podendo afirmar-se que *“os esquemas ou atuações são quaisquer instrumentos de planeamento fiscal, independentemente do respetivo suporte ou forma de comunicação, abrangendo qualquer realidade destinada a um fim específico: a obtenção, de modo exclusivo de ou predominantemente, de uma vantagem fiscal”*¹⁷.

¹⁴ Idem, p.159 e 160.

¹⁵ Artigo 3º do Decreto-Lei n.º 29/2008, Diário da República, 1.ª série - N.º 39 - de 25 de Fevereiro, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1B37333B-ED2D-49D6-B82E-7BCDFDD9F23D/0/DL29_2008.pdf.

¹⁶ SANCHES Saldanha J.L - As duas constituições - nos dez anos da cláusula anti abuso, CARVALHO, Ana Sofia [et al.] coord. AMORIM, José Campos - “Planeamento e evasão fiscal”, Vida Económica, 2010, ISBN 978-972-788-375-2, p. 111.

¹⁷ LOUREIRO, Carlos e NEVES, António Beja, in Revista de Finanças Públicas e Direito fiscal, Ano I, Nº2, 2008, p.56, disponível em http://www.ideff.pt/xms/files/Revistas/2_RevistaFinPubl/Indice.pdf, consultado em 5-02-2016.

É importante referir que o conceito de planeamento fiscal sofre restrições previstas no artigo 4.º do mencionado diploma. Isto é, apenas estão sujeitos ao disposto naquele diploma as situações que: a) Impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, b) Impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta; c) Envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário e, finalmente, d) Impliquem a utilização de prejuízos fiscais.

No entanto, compreende-se que o legislador apenas pretendia considerar como relevantes os esquemas ou atuações intencionalmente preparados e implementados, que têm como principal razão de ser as questões fiscais.

Convém não olvidar que o planeamento fiscal é, em certa medida, considerado legítimo, tendo em consideração que as empresas utilizam mecanismos legais para reduzir encargos fiscais. Não obstante, a tendência para o planeamento fiscal se tornar mais sofisticado faz com que se estenda a várias jurisdições, culminando na transferência dos lucros tributáveis para Estados com regimes fiscais mais favoráveis, expressando uma forma de planeamento fiscal agressivo. Em consequência, surgem situações de dupla dedução ou de dupla não tributação.

A concorrência fiscal é potenciada por diversos fatores, nomeadamente, da diversidade dos poderes de sistemas tributários, bem como da estrutura e composição dos seus impostos e dos níveis de tributação praticados e, bem ainda, pela ação da administração e da justiça tributárias, que no seu conjunto constituem políticas fiscais ativas e acabam por atrair investimentos, serviços e consumidores estrangeiros. No entanto, as políticas fiscais, mesmo que sejam apenas um instrumento de criação de um enquadramento económico competitivo, que se traduz na oferta de benefícios de carácter tributário com vista a atrair ou fixar empresas e investimentos, não transformam os Estados que delas tiram proveito em empresas¹⁸.

2 - A DIMENSÃO DA CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

No passado, a soberania dos Estados levava a que estes recorressem a uma política fiscal ativa de forma a atrair investimentos diretos, investimentos financeiros, serviços, mercadorias, tecnologias e/ou consumidores transfronteiriços.

¹⁸ AZEVEDO, Maria Eduarda - “A concorrência Fiscal Prejudicial”, Ciência e técnica fiscal, Julho - Dezembro de 2013, [n. o 431], Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros Autoridade Tributária e Aduaneira, ISSN 0870/340X, p.9 e 10

Pode mesmo afirmar-se que, durante muito tempo, a concorrência fiscal internacional foi considerada como benéfica pela generalidade dos autores. Para isso contribuiu o modelo de Tiebout¹⁹.

Em 1956, CHARLES TIEBOUT, apresentado normalmente como o precursor da teoria económica da concorrência fiscal, formulou uma tese segundo a qual a concorrência fiscal entre várias jurisdições levaria a resultados eficientes. O modelo de Tiebout presume um conjunto de jurisdições, que têm um poder tributário próprio, e que fornecem bens públicos, cuja utilidade é aproveitada unicamente pelos residentes que em contrapartida financiam estes bens através do pagamento de impostos.

Segundo este autor, o fator decisivo para fixar a residência em qualquer das jurisdições é o padrão de despesa pública e os impostos locais. Assim, as famílias seriam livres de se fixar nos territórios que lhes proporcionassem um melhor equilíbrio entre a receita fiscal, que é sustentada por elas, e a despesa pública, se esta visasse a concretização de objetivos que fossem de acordo com as suas preferências.

Esta teoria foi defendida por diversos autores, que nela viam um suporte de eficiência da despesa pública.

No entanto, o modelo de Tiebout foi objeto de algumas críticas que importam aqui referir. Este modelo assenta no princípio do benefício, isto é, está construído como se as pessoas e as empresas obtivessem benefícios do Estado iguais aos impostos pagos. Contudo, os impostos são baseados na capacidade contributiva e têm uma função redistributiva. Acresce que, os Estados para atrair investimento são forçados a níveis de despesa e de impostos abaixo do que seria desejável, pelo que o modelo tende para um equilíbrio de subtributação.

Para além disso, este modelo ignora a mobilidade dos fatores de produção, o que leva à deslocação da tributação para o trabalho. Consequentemente, pelo menos a partir de um determinado nível, a concorrência fiscal começa a ser vista como prejudicial²⁰.

Apesar de a concorrência fiscal não ser um fenómeno novo²¹, foi, essencialmente, na década de 90 que a posição da comunidade internacional se alterou, começando a haver uma

¹⁹ TIEBOUT, Charles - "A pure theory of local expenditures", *Journal of Political*, vol.64, nº5, 1956, disponível em https://www.unc.edu/~fbaum/teaching/PLSC541_Fall08/tiebout_1956.pdf, consultado em 3-04-2016 p.416 e ss.

²⁰ Neste sentido ver, NABAIS, José Casalta - "Direito Fiscal", 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2011, 978-972-40-4377-7, p.521 a 523. e ANDRADE, Fernando Rocha, "Concorrência Fiscal Internacional na Tributação dos Lucros das Empresas", 2002, *Boletim de Ciências Económicas*. Vol. 45, ISSN 0870-4360, "disponível em https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/24795/1/BoletimXLV_Artigo3.pdf?ln=pt-pt, consultado em 01-02-2016 p.165 a 170.

²¹ A necessidade de estudar o fenómeno da concorrência fiscal surgiu a propósito dos países com estrutura federal.

certa preocupação com o desenvolvimento da concorrência fiscal entre Estados. Um sinal desta mudança foi dado pela publicação do Relatório Ruding.

O relatório do comité de peritos independentes sobre a fiscalidade das empresas, ou Relatório Ruding como é vulgarmente conhecido, foi publicado em Março de 1992. Neste relatório apresentou-se uma análise da relação entre os sistemas fiscais para a tributação das empresas e a entrada em funcionamento de um mercado interno, que já estava prognosticada, destacando-se como objetivo principal entre as recomendações a criação de um ambiente regulador comum para as multinacionais que atuavam no espaço europeu. Na verdade, para se conseguir que no mercado único existisse uma inteira neutralidade fiscal em que as decisões de investimento fossem racionais, e a localização escolhida segundo a rentabilidade real do investimento e não segundo uma falsa rentabilidade, dependente da maior ou menor tributação, eram imprescindíveis regras mais ou menos uniformes de tributação. Apesar das suas conclusões e recomendações serem de manifesta importância, o Relatório Ruding levantou questões que continuam por responder, não lhe tendo sido possível efetuar progressos significativos²².

Com efeito, nos dias de hoje, devido ao processo de integração das economias mundiais, este fenómeno é estudado à escala internacional. Embora esta situação seja mais evidente nos espaços de integração económica, como é o caso da UE devido à livre circulação (principalmente de capitais), progressivamente, com o fim dos condicionamentos legais e obstáculos de facto à circulação de capitais a concorrência fiscal, transforma-se num problema global.

Como se poderá constatar, o mercado único oferece vantagens exclusivas aos cidadãos e empresas. Para além de aumentar as escolhas, leva à redução dos preços, possibilitando assim maior bem-estar. No entanto, a coexistência de 28 sistemas fiscais diferentes no mercado integrado aumentou a concorrência fiscal entre os Estados Membros. Como consequência, os Estados Membros reduziram progressivamente as suas taxas de imposto sobre as sociedades, a fim de proteger as suas bases tributárias e atrair o investimento direto do estrangeiro. O Gráfico 1 mostra que a diminuição geral das taxas de imposto estatutárias é particularmente forte na

²²Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social para um mercado interno sem obstáculos fiscais, Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria coletável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas atividades a nível da UE, COM (2001) 582 final, p.4, disponível em <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2001/PT/1-2001-582-PT-F1-1.Pdf>. Para maior desenvolvimento ver: TEIXEIRA, Glória - "Manual de direito fiscal.-3ª Ed., Coimbra, Almedina, 2015, ISBN 9789724058788, p.390 e ss.

área do euro e na UE como um todo, onde os princípios da livre circulação no mercado único permitem ainda uma maior mobilidade das bases fiscais e de lucros²³.

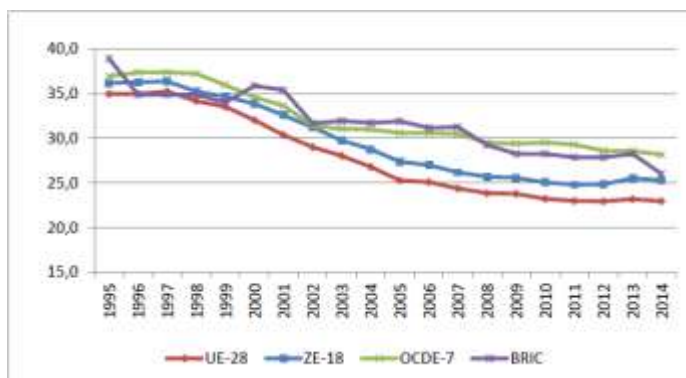


Figura 1 - Taxa legal de imposto sobre as sociedades 1995-2014

Fonte: Comissão Europeia disponível em

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf.

Na UE, assiste-se a uma crescente preocupação com Concorrência Fiscal Internacional devido, essencialmente, à realização do mercado interno, à criação de um espaço financeiro europeu, à unificação monetária e à abertura a leste ou de forma global, à mundialização, e ao grau de interdependência entre os Estados que tais fenómenos provocam.

A nível mundial a OCDE, o FMI, o G7 e a OMC passaram também a ter preocupações com o desenvolvimento da concorrência fiscal.

Atualmente, a OCDE e a UE, conscientes de que a concorrência fiscal nociva apresenta uma dimensão mundial, estão a tentar conter o fenómeno da concorrência fiscal, sobretudo da concorrência fiscal prejudicial.

3 - PRÁTICAS FISCAIS PREJUDICIAIS

3.1 - PARAÍÇOS FISCAIS E REGIMES FISCAIS PREFERENCIAIS

Pessoas e empresas recorrem a instrumentos de elisão fiscal²⁴ internacional para não procederem ao pagamento de impostos.

²³ Comissão Europeia-communication From The Commission To The European Parliament And The Council A Fair And Efficient Corporate Tax System In The European Union: 5 Key Areas For Action, COM(2015) 302 final, Bruxelas, 17.6.2015, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf

²⁴ De acordo com Relatório emitido pela Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários “a elisão fiscal corresponde à utilização legal, mas incorreta, do regime fiscal em proveito próprio, com o fito de reduzir ou evitar as obrigações fiscais, pelo que requer um conjunto diferente de ações. Está intimamente ligada ao conceito de planeamento fiscal agressivo, no qual grandes empresas realizam um vasto planeamento fiscal, transferindo artificialmente os lucros, para minimizarem a sua taxa de imposto efetiva e reduzirem os seus encargos fiscais.” In relatório sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais, (2013/2060(INI)), 3-5-2013, disponível em <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//PT>.

Existem determinados factos que deveriam ser tributados de acordo com os princípios gerais comumente aceites. Todavia, certos ordenamentos fiscais, para atrair capitais estrangeiros, isentam ou tributam esses mesmos factos a taxas bastante reduzidas. A atribuição, por parte de um Estado, de vantagens fiscais a residentes de outros Estados implica uma total perda de receitas fiscais para os outros Estados, sendo que, os resultados benéficos para o Estado que os concede poderão ser reduzidos ou, pelo menos, desproporcionais em relação às perdas do outro Estado²⁵. Estas vantagens consistem, geralmente, em reduções ou isenções nos custos fiscais, atribuição de benefícios fiscais, flexibilização de regulação e simplificação de regras.

Estes ordenamentos, muito associados à concorrência fiscal, são considerados paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais e constituem as principais práticas fiscais prejudiciais.

Foi essencialmente a partir dos anos 80, que se assistiu a uma propensão para a introdução deste tipo de regimes, que se caracterizam, fundamentalmente, pela redução da taxa de imposto sobre as sociedades tendo em vista a atração de investimento estrangeiro.

A resposta não tardou e, nos anos 90, a UE e a OCDE começaram a analisar o fenómeno da concorrência fiscal para combater ou controlar os efeitos nefastos causados por estes regimes²⁶.

Tal como se fazia notar no relatório Ruding, a distinção entre regimes fiscais preferenciais e paraísos fiscais não é unânime. Alguns autores defendem que o que distingue estes dois regimes é o valor das taxas de tributação, isto é, enquanto um paraíso fiscal não tem tributação, o que significa que a taxa de imposto é 0%, um regime fiscal preferencial tem uma taxa de tributação reduzida. Assim sendo, segundo estes especialistas, os paraísos fiscais são um caso específico dos regimes fiscais preferenciais²⁷.

De acordo com JOSÉ NEVES CRUZ outro elemento que pode ser essencial para a distinção destes dois regimes é o nível de sigilo garantido sobre a identidade dos operadores,

²⁵ COSTA, Elisabete Marisa Pinto da - “Concorrência Fiscal Internacional. Um desafio à escala mundial”, 2005, Pós Graduação em direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, disponível em www.cije.up.pt/download-file/111, consultado em 20-11-2015, p.13.

²⁶ XAVIER, Alberto, - “Direito Tributário Internacional”, 2ª ed., Coimbra, Almedina 2007, ISBN 978-972-40-3048-7, p. 356 a 359.

²⁷ SILVA, Ricardo Rocha da Silva - “Paraísos Fiscais”, 2012, Dissertação de Mestrado em Contabilidade Internacional, Instituto Superior de Contabilidade e Administração Lisboa, disponível em http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3519/1/Tese%20PARA%C3%8DSOS%20FISCAIS_Final.pdf, consultado em 09-04-2016 p.11.

sendo que configurará um paraíso fiscal a jurisdição que garanta maior nível de opacidade quanto aos intervenientes nos movimentos financeiros²⁸.

Na verdade, a definição destes regimes difere de jurisdição para jurisdição e está longe de ser pacífica. Para além disso, qualquer estado que não tribute determinados rendimentos ou cuja taxa de tributação seja significativamente mais baixa poderá, no respeitante a outro estado, funcionar enquanto tal.

Assim, face à inexistência de uma definição precisa destes conceitos foi criado pela OCDE um grupo de trabalho que se dedicou ao tema.

Em 1998, no relatório para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial foram apresentados critérios específicos que distinguem os Paraísos fiscais dos Regimes fiscais preferenciais.

Enquanto territórios soberanos, os paraísos fiscais não deixam de ser estruturas abertas que visam oferecer isenções ou regimes fiscais favoráveis a investidores estrangeiros, acompanhados, geralmente, de uma redução ou ausência de regulação administrativa e, ainda, garantias de confidencialidade e estabilidade de sistemas políticos.

A OCDE enuncia quatro características para identificar um paraíso fiscal²⁹:

- i. Taxas de tributação efetivas muito reduzidas ou inexistentes;
- ii. Falta de troca efetiva de informação relativamente aos contribuintes que beneficiam do regime;
- iii. Falta de transparência relativamente às disposições legislativas ou administrativas;
- iv. Ausência de atividades económicas substanciais, traduzida na falta de imposição de que a atividade económica desenvolvida seja relevante, o que resulta na atração de investimentos por motivos estritamente fiscais.

Já os regimes fiscais preferenciais caracterizam-se por instituírem regimes fiscais mais favoráveis com o intuito de atrair capitais, oferecendo condições preferenciais para o estabelecimento de carteiras financeiras. Estes regimes destinam-se, essencialmente, a atrair atividades económicas e financeiras que são particularmente sensíveis à tributação fiscal.

²⁸ CRUZ, José Manuel Neves - “Jurisdições de sigilo a verdadeira identidade dos paraísos fiscais, o que mudou?”, III congresso de direito fiscal, 2013, p. 284.

²⁹ OCDE, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris, 1998, p.23 disponível em <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>.

No que respeita aos fatores identificativos dos regimes fiscais preferenciais são aludidos, entre outros fatores, os seguintes³⁰:

- i. Taxas de tributação nulas ou mínimas;
- ii. Regime “*ring-fencing*”, isto é, a concessão da vantagem exclusivamente para não residentes ou transações com estes, ou ainda isolamento da economia interna do país em causa;
- iii. Falta de transparência relativamente às disposições legislativas ou administrativas;
- iv. Ausência de troca de informações com outros países.

Na verdade, como se pode constatar, a diferença entre estes dois regimes não é muito evidente, sendo que, o ponto de partida para identificar a existência de qualquer destes regimes será sempre verificar se a tributação é inexistente ou reduzida. Um paraíso fiscal pode ser classificado como tal se a sua tributação for nula ou apenas nominal, ao mesmo tempo que se oferece como uma jurisdição que pode ser usada pelos contribuintes não residentes para escapar à tributação a que estariam sujeitos no seu país de residência. Da mesma forma, um paraíso fiscal pode ser identificado como uma jurisdição em que a tributação é nula ou reduzida e em que existem fortes entraves à troca de informações de natureza fiscal com países terceiros. Já no que respeita aos regimes fiscais preferenciais, os fatores distintivos prendem-se, além da tributação inexistente, a aplicação exclusiva a não residentes, falta de transparência e falhas no acesso à informação tributária dos contribuintes que beneficiaram das condições preferenciais. Por fim, é de relevar que, enquanto os paraísos fiscais se mostram relutantes em combater os efeitos da concorrência fiscal prejudicial, os regimes fiscais preferenciais demonstram-se mais interessados numa ação concertada de forma a combater os efeitos negativos da concorrência.

Acresce que, não obstante alguns países no seu todo não se enquadrarem na definição de regimes fiscais preferenciais, podem existir zonas do seu território sujeitas a regimes fiscais preferenciais. Exemplo disso, num caso de particular sensibilidade para Portugal, é a zona franca da Madeira³¹.

JOSÉ NEVES CRUZ afirma mesmo que todos os países, para proteger ou desenvolver determinados sectores, instituem regimes fiscais preferenciais, o que lhes permite um enquadramento fiscal mais favorável para enfrentarem a concorrência mundial. Portugal não é

³⁰ Idem. p.27

³¹ XAVIER, Alberto - “Direito Tributário Internacional”, 2ª ed., Coimbra, Almedina 2007, ISBN 978-972-40-3048-7, p. 362.

exceção, sendo exemplo disso a empresa Autoeuropa, uma vez que a fixação da multinacional Volkswagen no nosso país passou por um conjunto de concessões fiscais do governo nacional, tendo como contrapartida diversos compromissos por parte da empresa³².

Assim, face à impossibilidade de apresentar uma definição rigorosa de paraísos fiscais podemos estabelecer determinados requisitos para que um estado se possa tornar num paraíso fiscal, tais como: um sistema fiscal globalmente favorável, preservação de informações comerciais e bancárias, estabilidade política e económica, falta de controlo de câmbios sobre os depósitos de não residentes, entre outros.

Perante as adversidades *supra* expostas, para controlar a aplicação das regras do seu direito interno, relativas a operações em territórios desta natureza, as administrações fiscais de vários países, como é o caso da França, do Japão, da Alemanha, de Itália, de Espanha e de Portugal, elaboram listas de paraísos fiscais³³.

Neste contexto cumpre também referir que os paraísos fiscais são também classificados em cooperantes e em não cooperantes, consoante se comprometam ou não com a OCDE a adotar os princípios do Relatório. As consequências da classificação de um território como paraíso fiscal não cooperante são, essencialmente, figurar na lista dos paraísos fiscais não cooperantes, o que culmina com a aplicação de medidas sancionatórias pelos países da OCDE tais como a denúncia, pelos países membros, das convenções celebradas com tais jurisdições, equacionando-se igualmente a possibilidade de restrição das deduções de pagamentos efetuados a entidades de paraísos fiscais, a aplicabilidade de regras específicas em matéria de preços de transferência e de subcapitalização e a eventualidade de aplicação de medidas extrafiscais³⁴.

Deveras, os paraísos fiscais não são vistos com bons olhos pela opinião pública e particularmente pelos governos de outros países, sendo frequentemente associados a atividades ilícitas. A “má fama” destes regimes deve-se essencialmente à opacidade da informação financeira que potencia o crime e, ainda, à concorrência fiscal prejudicial que os meios representam para os Estados fiscais.

No entanto, convém referir que os paraísos fiscais não são unicamente usados para operações ilícitas ou fraudulentas. Alguns países, como por exemplo o território das Bahamas, devido às suas condições geográficas e climatéricas, só conseguem atrair investimento se

³² CRUZ, José Neves - “A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, ISSN 1645-1430, ano XI, 2014, p.128.

³³ XAVIER, Alberto - “Direito Tributário Internacional”, 2ª ed., Coimbra, Almedina 2007, ISBN 978-972-40-3048-7, p. 363 e 364.

³⁴ *Idem*, p. 368 a 372.

oferecerem vantagens fiscais³⁵. Acresce que, nem toda a concorrência fiscal é danosa, pelo contrário, até pode ser aceitável e benéfica se proporcionar um aumento de eficiência.

Em regra, os paraísos fiscais localizam-se essencialmente em jurisdições de pequena dimensão, geralmente em zonas próximas dos países desenvolvidos. Existem, assim, dois grandes blocos de concentração de paraísos fiscais: por um lado, em zonas com fortes laços de dependência da Coroa Britânica, incluindo espaços como Gibraltar, as Bermudas ou as Ilhas Caimão e, por outro lado, em zonas do centro da Europa, incluindo, a título de exemplo, o Chipre, o Luxemburgo ou o Liechtenstein. Importa ainda aludir que existem na Europa jurisdições de sigilo, como a Suíça e a Áustria, que se assemelham aos paraísos fiscais no que respeita à garantia do sigilo bancário e do sigilo quanto à identificação dos proprietários de ativos, não residentes, independentemente de apresentarem, ou não, taxas de tributação reduzidas³⁶.

Por sua vez, DESAI e outros³⁷ demonstram que as empresas multinacionais desenvolvem as suas atividades em paraísos fiscais como parte da sua estratégia de evasão fiscal. Assim, as empresas de maior dimensão e detentoras de participações em atividades internacionais são as que revelam maior tendência a criar filiais em paraísos fiscais. Ao mesmo tempo, as empresas com elevados níveis de I&D e com um forte volume de transações intraempresariais são aquelas que mais procuram os paraísos fiscais. Isto porque, os paraísos fiscais permitem às filiais deslocar lucros tributáveis de países com elevadas taxas de tributação.

Acresce que, as empresas sediadas em economias em grande crescimento, rapidamente aumentam o seu investimento no estrangeiro, e por isso, são também mais atraídas pelos paraísos fiscais para aí desenvolverem a sua atividade.

Os autores terminam com a afirmação de que as operações desenvolvidas em paraísos fiscais tendem a aumentar ao longo do tempo, devido a diversos fatores, designadamente, ao aumento dos níveis de investimento direto estrangeiro, o aumento dos níveis de I&D no seio

³⁵ SILVA, Ricardo Rocha da Silva - “Paraísos Fiscais”, 2012, Mestrado em Contabilidade Internacional, Instituto Superior de Contabilidade e Administração Lisboa, disponível em http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3519/1/Tese%20PARA%C3%8DSOS%20FISCAIS_Final.pdf, consultado em 09-04-2016 p.8 e 9.

³⁶ CRUZ, José Neves - “A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, ISSN 1645-1430, ano XI, 2014, p.129.

³⁷ DESAI, Mihir A., FOLEY, C. Fritz e HINES JR., James R. - “The demand for tax haven operations”; Journal of Public Economics 90 (2006) 513 – 531, disponível em <http://down.cenet.org.cn/upfile/38/200762118556106.pdf>, p. 529 e 530.

das empresas multinacionais, bem como, o aumento do volume de trocas internacionais entre empresas com ligações entre si.

3.1.1 - O ENQUADRAMENTO NORMATIVO DOS PARAÍÇOS FISCAIS EM PORTUGAL

Os impostos constituem um contributo indispensável para a manutenção de uma comunidade organizada. Assim sendo, a CRP prevê no artigo 103.º o dever fundamental de pagar impostos.

Efetivamente, a apertada concorrência internacional obrigou as empresas, a reduzirem os seus custos fiscais e a maximizarem os seus lucros o que conduziu à evasão fiscal.³⁸

O legislador português não podia permanecer indiferente aos efeitos nocivos da concorrência fiscal, pelo que consagrou um conjunto de medidas destinadas a combater a evasão fiscal. Entre elas será de referir o artigo 38.º da LGT que consagrou uma cláusula geral anti abuso, segundo a qual serão desconsiderados os efeitos fiscais dos negócios essenciais ou principalmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas dirigidos à obtenção de uma vantagem fiscal.

Também o artigo 23.º-A do CIRC³⁹, sob a epígrafe “*encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*” estabelece uma medida anti abuso, com vista a contrariar a deslocalização de rendimentos para territórios que lhe assegurem um regime fiscal privilegiado. Na alínea r) do mencionado artigo o legislador estabelece que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, o que significa que se inverte o ónus da prova face a importâncias pagas ou devidas por entidades residentes em território português a entidades residentes nesses territórios. Quer isto dizer que, para que essas importâncias possam ser deduzidas na determinação do seu lucro tributável, o contribuinte residente deve demonstrar que as mesmas correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um

³⁸ A evasão fiscal consiste no resultado de uma ação ou omissão jurídico-fiscal, artificiosa, dirigida à obtenção de uma situação tributária mais favorável, conseguindo-se através dela evitar o pagamento do imposto, reduzi-lo ou retardá-lo. Vide POMBO, Nuno - “A fraude fiscal :a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões”, Coimbra, Almedina, 2007, ISBN 978-972-40-3093-7, p. 29.

³⁹ Até à publicação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC, em Portugal vigorava o artigo 65.º do CIRC sob a epígrafe “[...] *pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*”. No entanto, esta previsão normativa foi revogada, tendo sido aditado o artigo 23.º-A que trata da matéria relativa aos encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, matéria que anteriormente estava tratada no artigo 45.º CIRC, abrangendo o artigo 23.º-A do CIRC também a matéria relacionada com os pagamentos efetuados a entidades não residente sujeitas a um regime fiscal privilegiado anteriormente tratadas no artigo 65.º do CIRC. Para maior desenvolvimento ver: Código do IRC 2015 - Anotado & Comentado por Lexit.

montante exagerado. A este propósito clarifica o Tribunal Central Administrativo Sul que “[...] não logra efectuar tal prova o sujeito passivo que apenas juntou a factura desse pagamento, desgarrada e não concordante com outros elementos documentais donde tal operação derivaria e que não trouxe outros elementos de prova quando para tal foi notificado, em ordem a demonstrar a efectividade da mesma.”⁴⁰.

Já anteriormente o mesmo Tribunal havia afirmado que as “normas anti-abuso encontram a sua “raison d’être” no comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria fiscal tem e na necessidade de estabelecer meios de reacção adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr.art.º.103, n.º.1, da C.R. Portuguesa). Isso porque é inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar e nesse sentido são seguidas normalmente as vias da gestão ou planeamento fiscal da evasão ou elisão fiscal e da fraude fiscal.”⁴¹.

À semelhança do Relatório da OCDE, também a legislação portuguesa não apresenta uma definição do conceito de paraíso fiscal, enumerando apenas os critérios que delimitam o conceito de «regime fiscal claramente mais favorável». O artigo 66.º n.º5 do CIRC estabelece que “uma entidade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, quando a referida entidade aí esteja isenta ou não sujeita a um imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC ou, ainda, quando a taxa de imposto que lhe é aplicável seja inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º”.

No mesmo sentido dispõe o decreto-lei 29/2008, de 25 de Fevereiro, no seu artigo 4.º n.º1 a), recorrendo aos critérios previsto no artigo 66.º n.º 5 do CIRC para esclarecer o conceito de regime fiscal preferencial.

Em Portugal, o legislador, em conformidade com o que tem vindo a suceder em outros ordenamentos jurídico-fiscais, adotou, em certos casos, um sistema de enumeração casuística,

⁴⁰ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 05082/11, de 03-07-2012, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0a60b22abc1db9e180257a36002e973a?OpenDocument>.

⁴¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 04255/10, de 15-02-2011, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument>.

com fundamento na garantia da segurança jurídica, ao passo que, em outros casos, adotou um sistema misto, sem olvidar, no entanto, a obrigação de rever, periodicamente, os países, territórios ou regiões que figuram na lista. No nosso país, a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada⁴², consta da Portaria 150/2004 de 13 de Fevereiro alterada de acordo com a Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro e tem como objetivo a “*adopção de medidas defensivas, tradicionalmente designadas por medidas anti abuso, traduzidas em práticas restritivas no âmbito dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, benefícios fiscais e imposto de selo, que têm como alvo operações realizadas com entidades localizadas em países, territórios ou regiões qualificadas como «paraísos fiscais» ou sujeitos a regimes de tributação privilegiada*”⁴³.

3.2 - JURISDIÇÕES DE SIGILO

É inegável que as taxas de tributação reduzidas constituem uma forte atração dos paraísos fiscais. No entanto, o fator de maior importância na formação de paraísos fiscais é a garantia de sigilo. Na verdade, se não existir sigilo bancário, sigilo quanto à identificação dos proprietários e intervenientes em operações *offshore* e até sigilo profissional, há uma grande probabilidade de as entidades não residentes envolvidas nas transações que ocorreram nos paraísos fiscais serem punidas pelas autoridades domésticas. Destarte, os paraísos fiscais só continuarão atrativos se garantirem o sigilo.

Assim, para alguns autores, é preferível usar a expressão «jurisdições de sigilo» em vez de paraísos fiscais. Não obstante, estes dois conceitos podem ser diferenciados, pois enquanto

⁴² Países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada: 1) Andorra; 2) Anguilha; 3) Antígua e Barbuda; 4) Antilhas Holandesas; 5) Aruba; 6) Ascensão; 7) Bahamas; 8) Bahrain; 9) Barbados; 10) Belize; 11) Ilhas Bermudas; 12) Bolívia; 13) Brunei; 14) Ilhas do Canal (Alderney, Guernesey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou); 15) Ilhas Cayman; 16) Ilhas Cocos o Keeling; 17) (Revogado.) 18) Ilhas Cook; 19) Costa Rica; 20) Djibouti; 21) Dominica; 22) Emiratos Árabes Unidos; 23) Ilhas Falkland ou Malvinas; 24) Ilhas Fiji; 25) Gâmbia; 26) Grenada; 27) Gibraltar; 28) Ilha de Guam; 29) Guiana; 30) Honduras; 31) Hong Kong; 32) Jamaica; 33) Jordânia; 34) Ilhas de Queshm; 35) Ilha de Kiribati; 36) Koweit; 37) Labuán; 38) Líbano; 39) Libéria; 40) Liechtenstein; 41) (Revogado.) 42) Ilhas Maldivas; 43) Ilha de Man; 44) Ilhas Marianas do Norte; 45) Ilhas Marshall; 46) Maurícias; 47) Mónaco; 48) Monserrate; 49) Nauru; 50) Ilhas Natal; 51) Ilha de Niue; 52) Ilha Norfolk; 53) Sultanato de Oman; 54) Ilhas do Pacífico não compreendidas nos restantes números; 55) Ilhas Palau; 56) Panamá; 57) Ilha de Pitcairn; 58) Polinésia Francesa; 59) Porto Rico; 60) Qatar; 61) Ilhas Salomão; 62) Samoa Americana; 63) Samoa Ocidental; 64) Ilha de Santa Helena; 65) Santa Lúcia; 66) São Cristóvão e Nevis; 67) São Marino; 68) Ilha de São Pedro e Miguelon; 69) São Vicente e Grenadinas; 70) Seychelles; 71) Suazilândia; 72) Ilhas Svalbard (arquipélago Spitsbergen e ilha Bjornoya); 73) Ilha de Tokelau; 74) Tonga; 75) Trinidad e Tobago; 76) Ilha Tristão da Cunha; 77) Ilhas Turks e Caicos; 78) Ilha Tuvalu; 79) Uruguai; 80) República de Vanuatu; 81) Ilhas Virgens Britânicas; 82) Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América; 83) República Árabe do Yémen.

⁴³ Preâmbulo da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, alterada de acordo com a Portaria n.º 292/2011, Diário da República, 1.ª série - N.º 214 - de 8 de novembro, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/547E445E-9AF6-48CB-B75F-001E4DD58E35/0/port292_2011.pdf.

os paraísos fiscais se caracterizam pela redução de tributação e pela garantia de sigilo, as jurisdições de sigilo caracterizam-se, apenas, pela garantia de sigilo.

As jurisdições de sigilo atraem essencialmente a banca (o que é bastante preocupante), empresas de contabilidade, sociedades de advogados, assim como outros intermediários que montam operações *offshore*⁴⁴.

A maioria das jurisdições de sigilo localizam-se em territórios/economias de pequena dimensão. Todavia, alguns países de grande dimensão económica, com o propósito de atrair capitais, têm recorrido ao sigilo, sem reduzirem a tributação. Exemplo disso são a Suíça, a Áustria, ou a Bélgica no espaço europeu, mas também da Florida, Nevada e Wyoming, nos Estados Unidos da América⁴⁵.

O sigilo é bem mais preocupante que a redução de tributação em termos de concorrência fiscal internacional, senão vejamos: efetivamente, a redução de tributação poderá levar a que as receitas provenientes de tributação sejam demasiado baixas e, naturalmente, insuficientes para aprovisionarem um nível ótimo de bens e serviços públicos, o que se traduz numa situação de ineficiência e de aumento de desigualdade económica. No entanto, a redução de tributação, até determinados níveis, poderá ser vantajosa para os mercados, aumentando a eficiência das economias internacionais e evitando tributações domésticas com níveis demasiado elevados, com vista à redistribuição. Contrariamente, no que respeita ao sigilo, nenhuma vantagem logramos vislumbrar.

Na verdade, as jurisdições com garantia de sigilo são bastante atrativas para transações financeiras internacionais ilícitas. Apesar de dificultarem o combate aos problemas de branqueamento de capitais, da elisão fiscal, da fuga de capitais ilícitos dos países menos desenvolvidos, da desigualdade dos sistemas tributários dos países desenvolvidos, estas jurisdições não pretendem deixar de garantir sigilo. O mesmo não sucede no que respeita à tributação reduzida, muito pelo contrário, há mesmo várias jurisdições que estão dispostas a aceitar taxas liberatórias elevadas, desde que lhes seja permitido manter o sigilo dos intervenientes nas transações de capital.

⁴⁴ CRUZ, José Manuel Neves - “Jurisdições de sigilo a verdadeira identidade dos paraísos fiscais, o que mudou?”, III congresso de direito fiscal, 2013, p. 284.

⁴⁵ CRUZ, José Neves - “A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, ISSN 1645-1430, ano XI, 2014, p.135.

CHRISTENSEN⁴⁶ observa que, um pouco por todo o mundo, a evasão fiscal tem contribuído para o aumento do desemprego e redução do investimento em infraestruturas e serviços públicos, conduzindo à transferência da carga fiscal para a classe média-baixa. Não obstante, o autor não deixa de observar que estes problemas poderiam ser contornados através do reforço da cooperação internacional, mediante um sistema eficaz de troca de informações entre as autoridades nacionais de cada Estado. O autor defende ainda, a propósito do sigilo bancário, que as barreiras impostas poderiam ser ultrapassadas pela adoção de cláusulas de *free-riding* nos tratados internacionais.

3.3 - O REGIME DOS AUXÍLIOS DE ESTADO

Existe uma conexão manifesta entre as medidas fiscais prejudiciais e o regime dos auxílios de Estado.

Com efeito, os auxílios de Estado são atribuídos, direta ou indiretamente, pelo poder político estatal ou a ele imputados. Nas relações internas a atribuição e controlo de auxílios de Estado é uma opção que, ancorada na soberania estadual, decorre das estratégias políticas dos Estados. Por seu turno, no plano externo, quer em relação à atribuição, quer em relação ao controlo dos auxílios de Estado, assumem especial importância os tratados multilaterais, através dos quais os Estados autolimitam a sua soberania. A este propósito será de referir a criação de organizações internacionais que promovem formas de integração económica, jurídica e política, tendo especial destaque a UE que cria restrições ao exercício da soberania por parte dos Estados membros.

A UE no âmbito das políticas que lhe são atribuídas pauta a sua intervenção pelos interesses comunitários. Neste contexto, importa considerar a forma que reveste a regulação comunitária dos auxílios nacionais, sendo certo que o controlo comunitário da contabilidade ou ilicitude dos auxílios é levado a cabo principalmente em dois planos, um administrativo efetuado pela Comissão através das regras do Tratado e outro judicial exercido pelo Tribunal de Justiça e pelo Tribunal de Primeira Instância⁴⁷.

O regime dos auxílios de Estado a que é aplicável o disposto nos artigos 107.º a 109.º do TFUE apresenta uma importante limitação à atuação dos Estados Membros em matéria fiscal.

⁴⁶ CHRISTENSEN, John - “The hidden trillions: Secrecy, Corruption, and the Offshore Interface”, 2010, p. 20., disponível em http://www.americanbar.org/content/dam/aba/events/international_law/2014/1/the_pros_and_cons_of_offshore_centres/The_Missing_Trillions.authcheckdam.pdf, consultado em 14-02-2016

⁴⁷ SANTOS - António Carlos dos, “Auxílios de estado e fiscalidade”, Coimbra, Almedina 2003, ISBN 972-40-2059-2, p. 128 a 134

Com efeito, o regime europeu dos auxílios de estado pode condicionar a construção dos sistemas fiscais dos Estados Membros e, concludentemente, contribuir para uma harmonização negativa dos seus esquemas de benefícios fiscais. Atentando aos efeitos perversos que os auxílios fiscais têm sobre a concorrência no contexto da UE existem razões para limitar o emprego destes. Assim o faz o TFUE⁴⁸.

De acordo com o disposto no artigo 107.º do TFUE, os auxílios do Estado, desde que falseiem ou admitam falsear a concorrência favorecendo certas empresas ou certas produções, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetam as trocas comerciais entre os Estados Membros⁴⁹.

Por outras palavras e em maior detalhe, o Tribunal Geral considera que o artigo 107.º n.º1 exige a verificação de quatro requisitos. Assim, “[...] *em primeiro lugar, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou proveniente de recursos estatais. Em segundo lugar, essa intervenção deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados - Membros. Em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem ao seu beneficiário. Em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência.*”⁵⁰.

No que respeita ao primeiro requisito, o Tribunal prossegue dizendo que apenas integram auxílios de estado na aceção do artigo 107.º n.º 1 TFUE as vantagens conferidas direta ou indiretamente através de recursos estatais, considerando que a distinção entre «auxílios concedidos pelos Estados» e auxílios «provenientes de recursos estatais» não significa que todas as vantagens conferidas por um Estado constituam auxílios, independentemente de serem ou não financiados por recursos estatais. Tal distinção pretende apenas incluir nesse conceito as vantagens conferidas diretamente pelo Estado bem como as conferidas através de um organismo público ou privado, designado ou instituído por esse Estado. Assim, o Tribunal conclui que “*a proibição prevista no artigo 107.º, N.º 1, TFUE pode, em princípio, englobar também os auxílios concedidos por organismos públicos ou privados instituídos ou designados pelo Estado com o objetivo de gerir o auxílio.*”⁵¹.

⁴⁸ VASQUES - Sérgio “Manual de direito fiscal”, Coimbra, Almedina, 2011, ISBN 978-972-40-4643-3, p. 122 a 125

⁴⁹ COSTA - Elisabete Marisa Pinto da, “Concorrência Fiscal Internacional. Um desafio à escala mundial”, 2005, Pós Graduação em direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, disponível em www.cije.up.pt/download-file/111, consultado em 20-11-2015, p.24.

⁵⁰ Acórdão do Tribunal Geral, (Terceira Secção), processo T-47/15, 10 de maio de 2016, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62015TJ0047&from=PT>.

⁵¹ Acórdão do Tribunal Geral, (Terceira Secção), processo T-47/15, 10 de maio de 2016.

Todavia, o princípio da incompatibilidade fixado no n.º 1 do artigo 107.º do TFUE não possui valor absoluto⁵². De acordo com o n.º 2 do mesmo preceito, a Comissão considera compatíveis com o mercado interno os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais, desde que concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos, os auxílios destinados a reparar danos provenientes de catástrofes naturais e, finalmente, os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha para compensar as desvantagens económicas causadas pela divisão da Alemanha. Além das categorias de auxílios liminarmente excluídas do princípio pelo n.º 2 do artigo 107.º a Comissão pode considerar os auxílios compatíveis com o mercado interno quando estes se dirijam as finalidades previstas nas alíneas a) a e) do n.º 3 do artigo 107.º do TFUE, isto é os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 107.º contêm derrogações ao princípio da incompatibilidade⁵³. Acresce que, o Conselho pode também derrogar o princípio da incompatibilidade e autorizar um auxílio de estado nos termos do disposto no artigo 108.º n.º 2, 3.º paragrafo.

Apesar de o legislador comunitário não apresentar uma definição de auxílio de Estado, o conceito foi delimitado de forma ampla quer pela Comissão, quer pela jurisprudência⁵⁴.

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS apresenta uma definição genérica de auxílio considerando que este consiste numa vantagem conferida a uma pessoa determinada ou determinável por uma outra pessoa determinada ou determinável. De acordo com o autor os elementos integradores do conceito de auxílio de Estado são os seguintes: A existência de uma vantagem competitiva, a imputabilidade da concessão dessa vantagem ao Estado e a seletividade da medida concedida, ao favorecer certas empresas ou produções⁵⁵.

⁵² VASQUES, Sérgio - “Manual de direito fiscal”, Coimbra, Almedina, 2011, ISBN 978-972-40-4643-3, p. 122 a 125

⁵³ O artigo 107.º n.º 3 do TFUE estabelece que podem ser considerados compatíveis com o mercado internos os seguintes auxílios:

“a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349.o, tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social; b) Os auxílios destinados a fomentar a realização de um projecto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro; 30.3.2010 Jornal Oficial da União Europeia C 83/91 PT Versão consolidada do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia 91 c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas actividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum; d) Os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum; e) As outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão.”

⁵⁴ XAVIER, Alberto - “Direito Tributário Internacional”, 2ª ed., Coimbra, Almedina 2007, ISBN 978-972-40-3048-7, p. 373.

⁵⁵ SANTOS, António Carlos dos - “Auxílios de estado e fiscalidade”, Coimbra, Almedina 2003, ISBN 972-40-2059-2, p. 175

A Concessão de auxílios de estado em contravenção com o TFUE e com o juízo da Comissão faculta a sua impugnação junto do Tribunal de Justiça, ficando o Estado Membro em falta obrigado a exigir a respetiva devolução.

3.4 - A TRANSFERÊNCIA INDIRETA DE LUCROS ENTRE EMPRESAS INTERDEPENDENTES: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS

As empresas multinacionais assumem um papel muito importante no comércio mundial. Uma empresa multinacional relaciona-se com diferentes países e, consequentemente, com diversas legislações fiscais.

Estas empresas são geralmente compostas por uma sociedade-mãe⁵⁶ e por um conjunto de filiais dispersas por diferentes países. Frequentemente, no seio da mesma unidade económica estabelecem-se transações entre as diversas entidades que a integram. É ao nível destas transações que se suscita a questão dos preços de transferência⁵⁷.

Nesta conjuntura, as empresas especialmente relacionadas, carecem de definir os preços das suas transações intra-grupo de acordo com os pressupostos que seriam seguidos por empresas interdependentes, nas condições e práticas normais de mercado. Este propósito fundamenta o instituto dos Preços de Transferência. Neste contexto, verifica-se que, contrariamente às pequenas e médias empresas ou aos contribuintes individuais, os grupos de empresas multinacionais gozam de condições que lhes permitem explorar lacunas na legislação fiscal nacional e internacional, com o objetivo de transferir os lucros tributáveis para a jurisdição onde a tributação é mais reduzida.

De acordo com ALBERTO XAVIER a prática denominada de preços de transferência consiste na política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes e que, em virtude destas relações especiais pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos dos preços de mercado⁵⁸.

⁵⁶ A instituição das sociedades-base assenta no desdobramento de uma mesma actividade, ciclo ou processo produtivo por diversos territórios sujeitos a ordenamentos tributários distintos, de tal sorte que a tributação global do conjunto, será inferior à que resultaria, se a mesma actividade se desenvolvesse integralmente dentro das fronteiras de um só Estado. Esse desdobramento pode efetuar-se através da criação de simples filiais, ou por intermédio de subsidiárias dotadas de personalidade jurídica própria.

⁵⁷ SILVA, Mónica Almeida - “Acordos Prévios de Preços de Transferência e Outras Informações à Administração Fiscal”, 2013, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, disponível em <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/13755/1/ACORDOS%20PR%C3%89VIOS%20DE%20PRE%C3%87OS%20DE%20TRANSFERENCIA%20E%20OUTRAS%20INFORMA%C3%87%C3%95ES%20%C3%80%20ADMINISTRA%C3%87%C3%83O%20FISCAL.pdf>, p.7

⁵⁸ XAVIER, Alberto - “Direito Tributário Internacional”, 2ª ed., Coimbra, Almedina 2007, ISBN 978-972-40-3048-7, p. 430 e 431.

Com efeito, dúvidas não restam de que este instituto pode ser utilizado enquanto instrumento de planeamento fiscal abusivo.

A utilização de preços de transferência permite a deslocação e concentração dos lucros de um grupo económico nas jurisdições de menor fiscalidade, o que lhes permite obter significativas poupanças fiscais. A maximização dos resultados na globalidade constitui o principal interesse de qualquer grupo económico, que sofre influência dos preços estabelecidos nas suas relações com entidades que externas, bem como da tributação total a suportar pelo grupo, sendo certo que os impostos são um fator determinante para a fixação dos preços de transferência⁵⁹.

Assim sendo, para otimizar a eficiência fiscal do grupo as empresas relacionadas manipulam os preços das operações que praticam entre si⁶⁰.

Esta questão ganha uma maior dimensão com a globalização, nomeadamente pela internacionalização do processo produtivo, isto é, cada fase do ciclo de produção é efetuada numa jurisdição diferente, tirando proveito das diferenças nos custos de produção, e bem ainda, dos níveis de tributação⁶¹.

A regulamentação dos preços de transferência pretende evitar a manipulação da base tributável, mediante o aumento ou diminuição dos preços acordados entre as partes, com vista à redução ou eliminação da carga fiscal⁶².

Os preços fixados para essas operações e os montantes resultantes, calculados com base nesses preços, contribuem para aumentar os lucros de uma subsidiária e diminuir os lucros da outra subsidiária para fins fiscais, e, portanto, contribuir para determinar a base de cálculo de ambas as entidades. Os preços de transferência dizem assim respeito à distribuição de lucros entre as diferentes partes de um mesmo grupo de empresas⁶³.

As empresas multinacionais pagam impostos em jurisdições que aplicam taxas de imposto diferentes. O lucro do grupo empresarial corresponde à soma dos lucros após impostos pagos em cada país que é sujeito a tributação. Portanto, em vez de maximizar o lucro declarado em cada país, as empresas multinacionais têm um incentivo financeiro aquando da atribuição

⁵⁹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas - “Fiscalidade”, Coimbra, Edições Almedina, S.A, 2005, ISBN 972-40-2603-5, p. 420

⁶⁰ Comissão Europeia, Aide d’État SA. 38375, C (2014) 3627 final, Bruxelas, 11-06-2014, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253203/253203_1582635_49_2.pdf

⁶¹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, Coimbra, Edições Almedina, S.A, 2005, ISBN 972-40-2603-5, p. 420

⁶² TEIXEIRA, Glória - “Manual de direito fiscal”, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2015, ISBN 9789724058788, p.145.

⁶³ Comissão Europeia, Aide d’État SA. 38375, C (2014) 3627 final, Bruxelas, 11-06-2014, p.4, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253203/253203_1582635_49_2.pdf.

de lucro para as diferentes empresas do grupo, para atribuir tanto lucro quanto possível para jurisdições de baixa tributação e tão pouco lucro possível para jurisdições fiscais de elevada tributação⁶⁴.

Uma forma de alcançar este resultado consiste em aumentar o preço dos produtos quando vendidos por uma filial localizada num território com tributação mais baixa a uma filial localizada num território com elevada tributação. Assim, na filial com tributação mais elevada são declarados custos mais elevados e, conseqüentemente, lucros mais baixos.

Este benefício excedentário será registado no território que aplique uma taxa de tributação mais baixa e, conseqüentemente, será tributado a uma taxa mais baixa do que seria se o preço fosse fixado às condições do mercado.

Os preços de transferência podem não ser transparentes, pelo que não devem determinar a base fiscal dos impostos sobre as sociedades. Efetivamente, se os preços das transações entre empresas do mesmo grupo forem manipulados e se estes determinarem o lucro tributável em cada território, haverá uma vantagem fiscal destas empresas em relação às empresas que não podem repartir artificialmente os lucros⁶⁵.

As diferenças na tributação das empresas entre países são a força motriz para a mudança de lucros das empresas. É neste contexto que os paraísos fiscais surgem como territórios fiscalmente favoráveis às empresas multinacionais para manipulação dos preços de transferência.

O combate a esta forma de evasão fiscal consiste em determinar que para efeitos fiscais os preços de transferência entre os membros do grupo devem ser os que seriam fixados entre entidades independentes - é o que se costuma designar como princípio da plena concorrência⁶⁶.

O legislador português consagra o princípio da plena concorrência ao estabelecer no n.º1 do artigo 63.º do CIRC⁶⁷ que nas operações ou séries de operações comerciais, quer comerciais quer financeiras, realizadas por um sujeito passivo de IRC e qualquer outra entidade, com a qual esteja em situação de relações especiais, *“devem ser contratados, aceites e*

⁶⁴ idem

⁶⁵ idem

⁶⁶ O princípio de plena concorrência exige que os termos e condições estabelecidos nas transações sejam idênticos aos que se aplicam na ausência de relações especiais. Este princípio foi colhido na Convenção Modelo da OCDE no seu artigo 9.º, assim como na Convenção de Arbitragem (90/436/CEE) no seu artigo 4.º.

⁶⁷ Em Portugal os preços de transferência encontram-se regulados no artigo 63.º do CIRC e na Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro. Para maior desenvolvimento ver: RODRIGUES Elsa, ESPANHA João - “Breves nota sobre o Regime da Portaria n.º 14445-C/2001-preços de transferência”, 2002, Fiscalidade, ISSN 0874-7326, p.5 e ss

praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.”

Com efeito, o que está em causa é determinar um “preço ideal”, isto é aquele que, supostamente, resultaria do acordo entre empresas independentes, em circunstâncias idênticas, pelo que é compreensível a insegurança associada, pois os sujeitos passivos e a administração fiscal podem não ter elementos que lhes permitam com rigor determinar o preço de plena concorrência⁶⁸.

Por forma a atenuar tal insegurança surgiram os acordos prévios de preços de transferência (APP). Os APP consubstanciam um acordo que fixa, previamente às operações entre empresas associadas, um conjunto de critérios adequados na determinação de preços das transferências aplicados a essas operações no decurso de um determinado período de tempo,⁶⁹ por outras palavras, os APP consistem em declarações emitidas pelas autoridades fiscais de um Estado, com vista a definir previamente, relativamente a uma empresa, a forma como é calculado o imposto que lhe seja aplicável ou de que forma lhe sejam aplicáveis as normas fiscais em específico.

Uma das principais vantagens em celebrar um APP reside no maior grau de certeza que aos sujeitos passivos advém em relação à posição futuramente adotada pelas administrações fiscais. Os sujeitos passivos ao celebrarem com a administração fiscal do respetivo país, um APP, relativamente a uma ou mais operações, passam a estar certos do tratamento fiscal a ser dado por aquelas autoridades às operações abrangidas. Outra das vantagens é a cooperação que no âmbito do acordo celebrado passa a existir entre as administrações fiscais e os sujeitos passivos⁷⁰.

Entre as desvantagens indicam-se a complexidade, elevado custo e morosidade, pressupondo um nível de sofisticação técnica e científica elevado, sendo ainda de referir que a celebração de APP unilaterais não oferecem garantias nomeadamente a eliminação de dupla tributação dos lucros⁷¹.

Não obstante os acordos fiscais enquanto tal serem perfeitamente legais, estes não podem, independentemente da sua complexidade, utilizar metodologias que estabeleçam preços

⁶⁸ MORAIS, Rui Duarte - “Manual de Procedimento e processo Tributário”, Coimbra, Almedina, 2014, ISBN 978-972-40-5021-8, p.114 e 115.

⁶⁹ XAVIER, Alberto - “Direito Tributário Internacional”, 2ª ed., Coimbra, Almedina 2007, ISBN 978-972-40-3048-7, p. 442.

⁷⁰ DITHMER Clara [et al.], coord. TEIXEIRA Glória - “Preços de transferência: casos práticos”, Porto, Vida Económica, 2006, ISBN 972-788-185-8, p. 180 a 185

⁷¹ DITHMER Clara [et al.], coord. TEIXEIRA Glória “Preços de transferência: casos práticos”, Porto, Vida Económica, 2006, ISBN 972-788-185-8, p. 20 e 21

de transferência sem justificação económica e que conduzam a uma deslocalização indevida dos lucros com o objetivo de reduzir os impostos pagos pela empresa.

Por conseguinte, esta prática confere à empresa visada uma vantagem concorrencial desleal face a outras empresas, em especial às PME, que são tributadas sobre os seus lucros reais, uma vez que pagam preços de mercado pelos bens e serviços que utilizam.

Por outro lado, os Estados não podem fazer uso de informações vinculativas em matéria fiscal de forma a ocultar a atribuição de vantagens fiscais a determinadas empresas em detrimento de outras, colocando as primeiras numa situação de clara vantagem em relação às suas concorrentes. Caso o façam, as informações vinculativas em matéria fiscal podem ser declaradas incompatíveis com as regras que regulam o mercado interno, à luz das normas da UE sobre auxílios de Estado⁷².

4 - CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL: VANTAGENS E DESVANTAGENS

A abordagem à concorrência fiscal pode ser vista de duas perspetivas opostas. Por um lado, pode entender-se que a concorrência fiscal produz efeitos positivos no crescimento económico mundial, tendo em consideração que reduz a tributação de dois fatores facilmente desmobilizados, o capital físico e intelectual. Acresce que, visto de um ponto estritamente nacional, as políticas de concorrência fiscal são suscetíveis de atrair investimento estrangeiro e aumentar o potencial de exportação das empresas nacionais. Nestes termos, os esforços para restringir a concorrência fiscal são contra produtivos⁷³.

A doutrina económica apoia esta posição entendendo que a concorrência fiscal entre jurisdições reduz a tributação a nível mundial. GENSCHEL e SCHWARZ defendem, por isso, que a concorrência é benéfica, visto que a aplicação de taxas de tributação reduzidas aumenta a eficiência da economia internacional e corrige a tentação interna das jurisdições de configurarem a tributação doméstica com níveis muito elevados de impostos, com vista à realização de distribuição, gerando profundas distorções no funcionamento do mercado⁷⁴.

⁷² Comissão Europeia-Comunicado de imprensa, - “A Comissão conclui que as vantagens fiscais seletivas concedidas à Fiat no Luxemburgo e à Starbucks nos Países Baixos são ilegais nos termos das regras da UE sobre auxílios estatais”, Bruxelas, 21-10-2015, disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pt.htm.

⁷³ HUFBAUER, Gary Clyde e KIM, Jisun, in Revista de Finanças Públicas e Direito fiscal, Ano I, Nº2, 2008, p. 21 e 22, disponível em http://www.ideff.pt/xms/files/Revistas/2_RevistaFinPubl/Indice.pdf, consultado em 5-02-2016.

⁷⁴ GENSCHEL, Philipp e SCHWARZ, Peter - “Tax competition: a literature review”, Socio-Economic Review, 2011, 9, pág.357 e ss disponível em

Neste contexto, cumpre esclarecer o que se entende por eficiência. GLÓRIA TEIXEIRA começa por relacionar o princípio da eficiência com o princípio da neutralidade. Quer isto dizer que a eficiência exige que todo o rendimento seja sujeito à mesma taxa de imposto. A autora refere, a título de exemplo, e num sentido mais restrito, a posição adotada por Adam Smith segundo o qual o princípio da eficiência implicaria que os custos de incidência e cobrança fiscal deveriam ser reduzidos ao mínimo. Num sentido mais amplo a eficiência do sistema fiscal deverá passar não só pelo princípio da neutralidade, como também pelos princípios da simplicidade, reciprocidade, transparência e, ainda, na UE pelo princípio da não-discriminação⁷⁵.

Geralmente, cabe ao Estado a competência para intervir no sentido de redistribuir o rendimento. Contudo, é bastante difícil definir o que é uma distribuição justa, pois é um domínio subjetivo, que depende das preferências sociais. Assim sendo, por vezes a redistribuição provoca ineficiências, visto que há um afastamento face ao resultado do mercado, em que os mais produtivos seriam recompensados e os menos esforçados não. Assim sendo, não raras vezes, surge um conflito de objetivos entre equidade e eficiência. No entanto, sem prejuízo do supra mencionado, nem sempre concorrência fiscal é sinónimo de maior eficiência⁷⁶.

Neste sentido, DANIEL J. MITCHELL, para além de considerar que a concorrência fiscal aumenta a eficiência económica, defende, ainda, que se deve proteger e preservar o direito de exercer concorrência fiscal, uma vez que este possibilita o desenvolvimento económico das nações mais pobres. Para além disso, entende que não deve ser negada a possibilidade aos contribuintes de beneficiarem de taxas de tributação mais baixas⁷⁷.

Por outro lado, de uma perspetiva oposta, a concorrência fiscal é vista como perigosa, uma vez que conduz à deslocação de recursos para jurisdições onde se praticam tributações de níveis muito baixos, ao mesmo tempo que transferem, de forma injusta, a carga fiscal para o ramo laboral, prejudicando ainda a atividade das empresas com atividade nas jurisdições que mantêm os níveis de tributação empresarial⁷⁸. Acresce que, as práticas fiscais prejudiciais,

https://www.researchgate.net/profile/Philipp_Genschel2/publication/275321884_Tax_Competition_A_Literature_Review/links/55dd7d6e08ae83e420ee70ff.pdf, consultado em 20-03-2016

⁷⁵ TEIXEIRA, Glória - "Manual de direito fiscal.-3ª ed., Coimbra, Almedina, 2015, ISBN 9789724058788, p.78.

⁷⁶ CRUZ, José Neves - "Economia e Política: Uma abordagem dialéctica da escolha pública", Coimbra editora, 2008, ISBN 978-972-32-1583-0, p.30.

⁷⁷ MITCHELL, Daniel J. - "The Economics of Tax Competition: Harmonization Vs. Liberalization", 2004, Index of Economic Freedom p.25, consultado em 10-02-2012, disponível em <http://down.cenet.org.cn/upfile/58/200615194647182.pdf>

⁷⁸ HUFBAUER, Gary Clyde e KIM, Jisun, in Revista de Finanças Públicas e Direito fiscal, Ano I, Nº2, 2008, pp. 21 e 22, disponível em http://www.ideff.pt/xms/files/Revistas/2_RevistaFinPubl/Indice.pdf, consultado em 5-02-2016.

responsáveis pela concorrência fiscal prejudicial, conduzem a graves problemas tais como: branqueamento de capitais, elisão fiscal, fuga de capitais ilícitos dos países menos desenvolvidos, desigualdade dos sistemas tributários dos países desenvolvidos e terrorismo.

Neste sentido, importa aludir que o Relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* da OCDE⁷⁹, apesar de fazer referência aos aspetos benéficos da concorrência fiscal, realça que em certas situações poderá ser prejudicial, provocando situações de erosão das bases tributáveis nacionais. Com efeito, apesar de a OCDE reconhecer que não existe nenhuma razão para que dois países devam apresentar os mesmos níveis de tributação, afirma que essas diferenças nas taxas de tributação se refletem nas decisões políticas adotadas pelos governos dos outros países⁸⁰.

O trabalho da OCDE conclui também que os governos e os residentes dos paraísos fiscais adotam um comportamento que denominam de “free-rider”, isto é, acabam por usufruir dos bens e serviços públicos produzidos nos países que não são paraísos fiscais. Para além disso, os paraísos fiscais e os regimes fiscais preferenciais ao aplicarem taxas de tributação reduzidas relativamente às demais jurisdições distorcem os fluxos financeiros, corroem a integridade e justiça dos modelos tributários, constituem um desincentivo ao cumprimento de obrigações fiscais, alteram os níveis de tributação e de despesa pública, transferem a incidência da tributação para o trabalho, para o consumo e para a propriedade e, finalmente, aumentam os custos administrativos da máquina fiscal. Ora, se todos estes efeitos estiverem presentes dúvidas não restam de que são prejudiciais⁸¹.

Assim, podemos concluir que nem toda a concorrência fiscal é prejudicial, podendo até, pelo contrário, ser geradora de resultados benéficos. A UE, na Comunicação sobre a Proposta de Diretiva para a Matéria Coletável Comum Consolidada⁸² perfilha exatamente este entendimento, ao afirmar que a concorrência leal no âmbito das taxas dos impostos deve ser encorajada. Continua dizendo que as diferenças nas taxas permitem um certo grau de concorrência fiscal que deve ser mantido no mercado interno. A UE nesta comunicação entende, ainda, que a concorrência leal fiscal, baseada nas taxas, oferece maior transparência,

⁷⁹ OCDE, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, 1998, disponível em <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>.

⁸⁰ OCDE, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, 1998, p. 15, disponível em <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>.

⁸¹ Idem p.15 e 16

⁸² Proposta de Diretiva do conselho relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades, Bruxelas, 2011, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011PC0121&from=EN>.

podendo os Estados Membros considerar a sua competitividade no mercado, bem como as suas necessidades orçamentais ao determinarem as respetivas taxas de tributação.

Em rigor, cada vez mais, o combate aos paraísos fiscais e a promoção efetiva de troca de informação tem em vista propósitos extrafiscais como o terrorismo e o branqueamento de capitais.

Apesar de todos os esforços para combater a falta de cooperação internacional em matéria fiscal, o financiamento do terrorismo, e o branqueamento de capitais, a situação está longe de ser resolvida. Visto que nenhuma jurisdição pretende perder competitividade nos atrasos de fluxos financeiros e de investimento estrangeiro, o desaparecimento destas jurisdições enfrenta um problema de “*free-riding*”.

Verdade é que o mundo económico beneficiaria de largas vantagens se as jurisdições de sigilo e os paraísos fiscais aumentassem a sua transparência.

4.1 - A VANTAGEM FISCAL DOS PEQUENOS TERRITÓRIOS

Se tivermos em consideração jurisdições com a mesma dimensão económica as perdas de bem-estar serão idênticas. No entanto, o mesmo não acontece se houver uma diferença significativa de tamanho entre jurisdições.

A generalidade dos autores reconhece que a maioria dos paraísos fiscais se localizam em territórios de pequena dimensão. Neste sentido, J. SLEMROD e J.D. WILSON⁸³ desenvolvem um modelo base de tributação fiscal para incluir os paraísos fiscais. Os autores apontam algumas vantagens aos paraísos fiscais, começando por abordar o problema da mobilidade dos fatores de produção e a respetiva tributação.

Por outro lado, os mesmos autores verificam, com base num modelo desenvolvido por DESAI⁸⁴, que as empresas multinacionais sediadas em países estrangeiros que não são paraísos fiscais acabam por recorrer à criação de filiais em países considerados paraísos fiscais. Do modelo desenvolvido por DESAI⁸⁵ resulta que existe uma relação de paralelismo entre o investimento em paraísos fiscais e nos países vizinhos, o que, com recurso ao planeamento fiscal, conduz a um aumento do investimento nesses países.

⁸³ SLEMROD, Joel, WILSON John D. - “Tax competition with parasitic tax havens”, Journal of Public Economics 93 (2009) 1261–1270, http://webuser.bus.umich.edu/jslemrod/Tax_Competition_Parasitic.pdf.

⁸⁴ “The demand for tax haven operations”, i Mihir A. Desai a,d, *, C. Fritz Foley b,d, James R. Hines Jr. c.; Journal of Public Economics 90 (2006) 513 – 531, pág. 515 e ss, disponível em <http://down.cenet.org.cn/upfile/38/200762118556106.pdf>

⁸⁵ DESAI, Mihir A., FOLEY, C. Fritz e HINES JR., James R - “Do tax havens divert economic activity?” Economics Letters 90 (2006) 219 – 224, disponível em <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.367.9154&rep=rep1&type=pdf>, Pág. 220

A concorrência fiscal internacional é favorável aos países de menor dimensão económica, atendendo a que estes enfrentam uma oferta de capital mais elástica do que as jurisdições de grande dimensão, pelo que, se os seus níveis de tributação baixarem, a proporção de novas entradas de capital é muito superior à que se verificará num país de grande dimensão em reação a uma mesma redução da tributação.

Nos países de elevada dimensão entram mais capitais que num país de pequena dimensão. Assim sendo, em termos de proporção, um aumento do volume de entrada de capitais externos num território de reduzida dimensão será mais significativo que um aumento de entradas de capitais, em termos absolutos, num país de grande dimensão. Nas jurisdições de maior dimensão esses capitais seriam insignificantes em relação à diminuição de receitas advenientes da tributação dos não residentes. Portanto, as jurisdições de pequena dimensão são as que mais beneficiam com a redução da tributação⁸⁶.

Apesar de não se gerarem grandes somas de receita fiscal, visto que a tributação é bastante reduzida, ou até mesmo inexistente, o acréscimo de atividade financeira proporciona o desenvolvimento de serviços financeiros, dinamização de atividades desenvolvidas por profissionais liberais, localização de certos tipos de negócios e pagamento de comissões e taxa, o que para as jurisdições de pequena dimensão é bastante significativo⁸⁷.

Assim, têm vantagens na concorrência fiscal internacional as jurisdições pequenas, daí que os paraísos fiscais se localizarem especialmente nestes territórios. Pode mesmo afirmar-se que na ausência de concorrência fiscal internacional, muitos países seriam incapazes de atrair investimento estrangeiro.

Não obstante os países pequenos serem os mais beneficiados, todas as jurisdições procuram atrair capitais através da redução de tributação⁸⁸ pelo que, a concorrência fiscal internacional tem sido uma “corrida para o fundo”, isto porque as receitas provenientes da tributação serão diminutas na maior parte dos países, o que origina uma diminuição do fornecimento bens e serviços públicos e um aumento das desigualdades na distribuição dos rendimentos. O resultado final não é o mais eficiente do ponto de vista mundial, gerando um

⁸⁶ GENSCHEL, Philipp e SCHWARZ, Peter - “Tax competition: a literature review”, Socio-Economic Review, 2011, 9, pág.341 e 342 disponível em https://www.researchgate.net/profile/Philipp_Genschel2/publication/275321884_Tax_Competition_A_Literature_Review/links/55dd7d6e08ae83e420ee70ff.pdf

⁸⁷ CRUZ, José Neves - “A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, ISSN 1645-1430, ano XI, 2014, p.131.

⁸⁸ Ver supra, capítulo 2, Gráfico 1.

problema de “dilema do prisioneiro”⁸⁹. Este fenómeno é assim designado de concorrência fiscal prejudicial⁹⁰.

5 - O COMBATE AOS EFEITOS NEGATIVOS DA CONCORRÊNCIA FISCAL

Os Governos não podem ficar parados enquanto as suas bases fiscais são erodidas por países que oferecem aos contribuintes formas de explorar paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais reduzindo o imposto que de outra forma lhes seria devido. Os Estados necessitam de se acautelar contra ações que visem a evasão fiscal.

Existe uma variedade de medidas utilizadas por países que pretendem proteger as suas receitas fiscais da atuação dos países com práticas fiscais prejudiciais. Estas medidas são aplicadas através de ações unilaterais ou bilaterais dos países em causa. Todavia, a aplicação destas medidas conhece alguns limites que são enumerados pela OCDE, no Relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. São eles, (i) os limites jurisdicionais aos poderes das autoridades tributárias de um país restringem a capacidade destas autoridades no combate a algumas formas de concorrência fiscal prejudicial, (ii) o facto de alguns países considerarem que tributar os seus residentes neutraliza os efeitos de certas formas de concorrência fiscal prejudicial poderá colocar os seus contribuintes numa situação de desvantagem competitiva perante outras jurisdições, (iii) acresce que, a implementação de medidas de combate aos efeitos negativos da concorrência fiscal implica custos administrativos significativos, (iv) outro limite, poderá consistir na aplicação de medidas unilaterais descoordenadas que acarretem o aumento de custos do cumprimento de obrigações fiscais para os contribuintes⁹¹.

No entanto, como é evidente, as jurisdições com regimes fiscais preferenciais não podem justificar a sua conduta com a possibilidade de os outros países adotarem medidas defensivas.

⁸⁹ É um modelo de dilema que pode ocorrer entre pessoas, instituições ou países, e que tenta responder à questão da vantagem que se obtém com a cooperação, com base na seguinte situação: há dois suspeitos criminosos, em que existam provas conclusivas, sendo que a pena a aplicar a cada seria, em princípio, de 1 ano de prisão. Sem que exista contacto entre ambos, é oferecido uma cordo a cada um deles: se um dos prisioneiros confessar o crime e testemunhar contra o outro e esse outro suspeito permanecer em silêncio, o preso que confessou sai livre por ter cooperado com a justiça, enquanto o cúmplice silencioso cumpre 10 anos de sentença. Em alternativa, se os dois prisioneiros se remeterem ao silêncio, a polícia só poderá condená-los a 6 meses de pena a cada um. Por fim, se um acusar o outro, cada um terá de cumprir 5 anos de prisão. A decisão ótima passaria pela cooperação, ou seja, o ponto central do dilema é a conclusão de que a busca por resultados individuais não leva a um resultado ótimo.

⁹⁰ CRUZ, José Neves - “A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, ISSN 1645-1430, ano XI, 2014, p.131.

⁹¹ OCDE, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, 1998, p. 37 e 38, disponível em <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>

Apesar da importância das medidas unilaterais e bilaterais adotadas pelos países, é fundamental a existência de cooperação internacional. Na verdade, a aplicação destas medidas também exige alguma cooperação, sendo certo que serão mais eficazes se estiverem em conformidade com as práticas adotadas a nível internacional.

Efetivamente, a aplicação de medidas multilaterais é essencial, visto que ação coordenada é a forma mais eficaz de responder às pressões criadas no novo mundo de mobilidade de capitais.

Assim sendo, a OCDE, apesar de considerar que as medidas de combate à concorrência fiscal prejudicial a nível nacional são essenciais, incentiva uma regulação fundada na cooperação internacional.

5.1 - HARMONIZAÇÃO FISCAL

A harmonização fiscal possibilita que se estabeleça um compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados membros e a salvaguarda da autonomia destes em sede da sua competência legislativa ou jurisdicional⁹².

Com efeito, a integração europeia tem conduzido a uma crescente harmonização fiscal, não obstante os avanços serem ainda muito reduzidos.

A este respeito existem duas correntes distintas do modo de alcançar a harmonização da tributação das empresas. Para uma das vias, a harmonização fiscal desta zona não deveria resultar de um processo de negociação entre os Estados, pelo contrário, deveria ser feita pelo mercado e ser uma consequência da concorrência entre os vários modelos sociais compatíveis na UE. Em suma, a competição fiscal deveria conduzir a uma baixa tributação e evitar o processo negocial de coordenação das políticas tributárias dos diversos Estados- membros.

Uma corrente oposta defende que é necessária negociação entre Estados de modo a evitar uma competição fiscal nociva, principalmente nos impostos sobre o capital. Esta corrente é preconizada no Relatório Ruding sobre a tributação das empresas na Europa⁹³.

A harmonização fiscal permite eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados membros, acautelando a autonomia destes em sede da sua competência legislativa ou jurisdicional.

Os Estados membros, uma vez que já abriram mão da política monetária e cambial, são muito cautelosos na aceitação de novas áreas de harmonização fiscal. Assim, a harmonização

⁹² NABAIS, José Casalta - "Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável"- Vol. II, Coimbra, Almedina, 2008, ISBN 978-972-40-3483-6, p. 24

⁹³ SANCHES, J.L. Saldanha - "Manual de Direito Fiscal", 2ªed, Coimbra Editora, 2002, ISBN 972-32-1119-X, p.68, ss.

fiscal fica, em virtude da concorrência fiscal, essencialmente nas mãos do mercado, o que conduzirá a uma redução das taxas de tributação das empresas⁹⁴.

A atual harmonização fiscal comunitária poderá contrariar a política económica e monetária ditada pelo BCE. Efetivamente, pode suceder que a política fiscal dos Estados membros da UEM vá num sentido diferente da política do BCE, sobretudo em sede de Imposto sobre as Empresas. Por exemplo, pode suceder que, enquanto o BCE aumenta ou reduz as taxas de juros para valorizar o euro face ao dólar e ao yen, os Estados baixem a tributação que incide sobre as empresas ou estabeleçam generosos sistemas de incentivos fiscais.

Para além disso, a inação dos órgãos políticos e legislativos tem possibilitado ao TJUE protagonismo harmonizador que não contribui para a construção do sistema fiscal da União, uma vez que não se pode construir um sistema fiscal supranacional tendo por base apenas a destruição dos sistemas fiscais nacionais que se revelem incompatíveis com o direito comunitário⁹⁵.

5.2 - REGULAÇÃO DA CONCORRÊNCIA FISCAL NO ÂMBITO DA OCDE E DA UNIÃO EUROPEIA

Atualmente, pelo menos a partir de um determinado nível, a concorrência fiscal é considerada prejudicial. Este fenómeno, que está a preocupar muitos países, tem originado muito diálogo e tomadas de posição a nível internacional, sobretudo em sede de OCDE e da UE.

Em sede de OCDE, conduziu à aprovação do “Relatório de Concorrência fiscal prejudicial: Um problema mundial”, documento que apesar de referir os aspetos benéficos da concorrência fiscal, não deixa de concluir, que em determinadas situações esta pode ser nociva. Mais recentemente, a OCDE, com o apoio político do G20, apresentou em 2013 o plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, o relatório BEPS.

A erosão da base tributária constitui um grave risco à receita, à soberania e à equidade fiscais de diversos países. Existem inúmeras práticas que podem afetar o erário nacional, sendo a transferência de lucros uma das mais comuns⁹⁶. É neste contexto que a OCDE desenvolve o relatório BEPS.

⁹⁴ NABAIS, José Casalta - “Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável”, Coimbra, Almedina, 2005, ISBN 972-40-2502-0, p.197

⁹⁵ NABAIS, José Casalta - “Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável”, Coimbra, Almedina, 2005, ISBN 972-40-2502-0, p.200

⁹⁶ OCDE, Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, 2003, disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#page1

Apesar de a OCDE reconhecer que a tributação está no cerne da soberania dos países, considera que por vezes a interação dos regimes fiscais nacionais leva a lacunas e atritos que, frequentemente, são aproveitadas por determinados grupos multinacionais para, através do planeamento fiscal, duplicar deduções, eliminar a tributação de alguns rendimentos e, em geral, deslocalizar “artificialmente” lucros para países em que a carga tributária é baixa ou inexistente, e onde existe pouca ou nenhuma atividade económica.

De acordo com MITCHELL⁹⁷, são necessárias alterações às políticas tributárias, tendo em conta que os Estados não arrecadam, em virtude da tributação dos lucros das grandes empresas multinacionais, um volume de receitas suficiente, uma vez que o planeamento fiscal em massa tem provocado enormes perdas de receita fiscal.

Nesse sentido, a OCDE reconhece a importância do impacto fiscal resultante da interação dos distintos regimes tributários independentes estabelecidos por países soberanos que leva a uma dupla não tributação, ou a uma imposição tributária inferior à ordinária.

Atendendo à necessidade de, por um lado, de encontrar um “*standard*” fiscal internacional quanto ao que corresponde a concorrência fiscal não prejudicial e por outro, de criar mecanismos de cooperação dinâmicos, que possam ir para além das normas positivadas e da sua desejável estabilidade e segurança jurídicas, foi desenvolvido o relatório BEPS.

O relatório em análise identifica a necessidade de alcançar, desenvolver e implementar 15 planos de ação⁹⁸ que incidem com o princípio da plena concorrência. O relatório incide essencialmente nas seguintes áreas: impedir a erosão da base tributária e a arbitragem entre

⁹⁷ MITCHELL Daniel - “OECD Launches New Effort to Undermine Tax Competition” Tax and Budget Bulletin, n.º 68, Março 2013, ”, Cato Institute, disponível em http://object.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/tbb_68.pdf.

⁹⁸ Os 15 Planos de acção do Relatório BEPS.

1. Abordar os desafios da economia digital Economia digital;
2. Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos;
3. Reforçar as normas sobre transparência fiscal internacional (Controlled Foreign Companies – CFC);
4. Limitar a erosão da base tributável através da dedução de juros e outros rendimentos equivalentes;
5. Combater de modo mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância;
6. Prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação;
7. Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável;
8. Alinhar os preços de transferência com a criação de valor dos intangíveis;
9. Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital;
10. Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação a outras transações de maior risco;
11. Estabelecer metodologias para recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as ações para o seu combate;
12. Solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo;
13. Reexaminar a documentação de preços de transferência;
14. Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes;
15. Desenvolver um instrumento multilateral.

jurisdições; direito a tributar, com particular relevância na economia digital; preços de transferência, análise dos impactos relacionados.

No âmbito de cada uma das ações a OCDE visou alcançar uma maior harmonização de soluções jurídicas.

De entre as 15 recomendações da OCDE cumpre atentar à ação 5 que consiste em “*combater de modo mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância*”. O ponto de partida da ação 5 decorre do relatório da OCDE sobre a concorrência fiscal prejudicial (“*Harmful tax competition – An emerging global issue*”⁹⁹).

Assim, a ação 5 dá especial ênfase aos regimes preferenciais, que podem ser usados para transferir artificialmente os lucros, dando prioridade ao aumento da transparência e, bem assim, aos requisitos de substância económica que são necessários para que seja possível beneficiar de um determinado regime fiscal preferencial.

O fomento da transparência deverá concretizar-se através da introdução de mecanismos que tornem obrigatória a troca automática de informação entre Autoridades Tributárias relativamente a tax rulings que concedam ao contribuinte um tratamento fiscal preferencial, incluindo os acordos prévios em matéria de preços de transferência.

No que concerne aos requisitos de substância económica, o relatório salienta a definição de «atividade substancial» no contexto dos regimes de propriedade intelectual limitando a aplicação de tais regimes preferenciais aos rendimentos de propriedade intelectual, isto é aos *royalties*, mais-valias derivadas da venda de um ativo intangível ou rendimentos auferidos da venda de bens diretamente relacionados com o mesmo ativo, que possuam um nexo causal com encargos suportados pela empresa para o desenvolvimento do ativo subjacente.

Será necessária uma abordagem global para avaliar os regimes preferenciais no contexto da erosão da base tributárias e da transferência de lucros.

Na verdade, apesar de as normas existentes em muitos casos funcionarem bem, necessitam de ser adaptadas para prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros, que resulta da interação entre mais de dois países e de ter plena consideração as cadeias de valor mundiais.

A interposição de terceiros países nas relações bilaterais determinadas por parceiros em acordos para evitar a dupla tributação levou ao desenvolvimento de esquemas complexos.

⁹⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance ACTiOn 5: 2015 Final Report, disponível em <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315321e.pdf?expires=1466864796&id=id&accname=guest&checksum=16CA8E0CD6AA6606D116FA4071EEBC7A>

Exemplo disso são as filiais de sociedades estrangeiras sujeitas a baixa tributação, sociedades interpostas, e a transferência artificial de rendimentos através de esquemas envolvendo preços de transferência. Assim sendo, e para que as relações bilaterais continuem a produzir os efeitos desejados, as atuais normas tributárias nacionais e internacionais deverão ser modificadas para fazer face à interposição de múltiplas entidades jurídicas entre o país de residência e o país de origem, alcançando assim o objetivo de alinhar melhor a distribuição de rendimentos com a atividade econômica que gera esses rendimentos.

Com efeito, a utilização abusiva dos acordos para evitar a dupla tributação é uma das principais fontes de preocupações em relação às práticas de erosão da base tributária e de transferência de lucros. As regras anti abusivas rigorosas associadas ao exercício de poderes de imposição tributária sob a égide da legislação nacional, vão contribuir para a restauração da tributação no estado de origem num certo número de casos¹⁰⁰.

Apesar dos planos de ação BEPS constituírem meras recomendações, existem atualmente implicações práticas ao nível da alteração de legislação por parte dos Estados.

Paralelamente à OCDE que desenvolveu o BEPS em resposta ao problema da evasão fiscal e planeamento fiscal agressivo na UE, a Comissão adotou, em 2012, um plano de ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, sob a forma de comunicação ao Parlamento Europeu e ao Conselho¹⁰¹, no âmbito do qual é proposto um reforço de determinadas medidas já vigentes, considerando essencial o trabalho conjunto dos Estados Membros no combate à fraude e evasão fiscais e, como tal, prevê um novo quadro para a cooperação administrativa. É também proposto pela Comissão que sejam colmatadas as lacunas da tributação da poupança, por forma a assegurar a tributação efetiva dos rendimentos da poupança transfronteiriça. A Comissão propõe ainda um projeto de acordo antifraude e de cooperação fiscal, que passa pela negociação de acordos com países terceiros vizinhos. Por outro lado, é ressalvado um conjunto de medidas de combate à fraude em IVA.

¹⁰⁰ OCDE, Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, 2014, disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page20

¹⁰¹ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais Bruxelas, 6.12.2012 COM(2012) 722 final, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf.

Em concomitância, no âmbito deste plano de ação, a Comissão adota um conjunto de novas medidas, de entre as quais, assume particular relevância para o nosso estudo uma recomendação relativa ao planeamento fiscal agressivo¹⁰².

Ora, no que concerne ao planeamento fiscal agressivo, a Comissão considera essencial garantir que a carga fiscal seja partilhada equitativamente de acordo com a política adotada em cada Estado Membro.

Sendo certo que é possível a alguns contribuintes recorrerem a esquemas complexos com o objetivo de transferir a sua matéria coletável para outras jurisdições, dentro ou fora da União, surgem disparidades, face às diferentes legislações nacionais, permitindo que determinados rendimentos não sejam tributados ou sejam tributados a taxas mais reduzidas.

Assim, torna-se necessário evitar situações em que um contribuinte beneficia de vantagens fiscais decorrentes de um planeamento fiscal com recurso a fluxos de capitais e a movimentos de contribuintes artificiais no mercado interno, que conduzem a que o seu rendimento não seja tributado em nenhuma das jurisdições envolvidas, isto é, o fenómeno da dupla não tributação.

O planeamento fiscal agressivo pode ser considerado contrário aos princípios da responsabilidade social das empresas, uma vez que, a receita obtida mediante o pagamento de impostos pelas empresas pode originar benefícios sociais significativos. Neste contexto, por forma a proteger as receitas fiscais dos Estados e os correspondentes efeitos esperados, torna-se necessária a adoção de medidas tendentes a contrariar estas práticas.

Nesta medida, a Comissão incentiva os Estados Membros a incluir uma cláusula nas convenções em matéria de dupla tributação (CDT), celebradas com outros Estados Membros ou com países terceiros, com vista a solucionar um tipo de dupla não tributação concretamente identificado.

Ainda nesta linha, a Comissão aconselha a utilização de uma norma geral comum anti abuso. Assim, os Estados Membros são incentivados a introduzir a seguinte cláusula na sua legislação interna “[...] *uma montagem artificial ou uma série de montagens artificiais criadas com o objetivo essencial de evitar a tributação e que conduza a um benefício fiscal deve ser*

¹⁰² Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo, Bruxelas, 6.12.2012, C (2012) 8806 final, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pt.pdf

ignorada. As autoridades nacionais devem tratar essas montagens para efeitos fiscais tendo como base a sua realidade económica.”¹⁰³.

De acordo com esta recomendação, o planeamento fiscal agressivo consiste em “*tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais*”. Deste modo, pode assumir várias formas. Por conseguinte, surgem situações de duplas deduções (a título de exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado de residência) ou ainda situações de dupla não tributação (a título de exemplo, rendimentos não tributados no Estado da fonte são isentos de imposto no Estado de residência).

Nesta conjuntura de combate ao planeamento fiscal agressivo, a Comissão adotou, em Junho de 2015, um plano de ação para uma tributação mais equitativa e eficaz das empresas na UE, que representa uma reforma no sistema de tributação das empresas na UE. Assim, com vista ao aperfeiçoamento do enquadramento fiscal das empresas a operar no espaço da União, tendo por referência a equidade, eficácia e o crescimento económico, foi adotado um conjunto de medidas destinadas a combater a evasão fiscal, garantir receitas sustentáveis e, bem ainda, reforçar o mercado único para as empresas¹⁰⁴.

Para além do já referido, no âmbito da UE, foi aprovado o código de conduta relativo à fiscalidade das empresas, sendo este um dos principais instrumentos para garantir a concorrência leal em matéria de tributação das empresas. O referido código define os critérios que determinam se um regime fiscal é ou não prejudicial e obriga os Estados Membros a suprimir as medidas fiscais prejudiciais incompatíveis com o disposto no código.

Para além disso, conduziu à aprovação da Diretiva sobre as poupanças (Diretiva 2003/48/CE)¹⁰⁵. Este diploma visava permitir que os juros da poupança recebidos num Estado Membro por particulares residentes noutro Estado Membro fossem tributados no seu Estado de residência prevendo um regime de troca de informações entre os Estados Membros

¹⁰³ Cfr. Ponto 4.2 da Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo, Bruxelas, 6.12.2012, C (2012) 8806 final, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pt.pdf

¹⁰⁴ Communication From the Commission to the European Parliament and the Council a fair and efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, Brussels, 17.6.2015, COM (2015) 302 final disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf

¹⁰⁵ Diretiva 2003/48/CE relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros foi alterada pela Diretiva 2014/48/UE do Conselho de 24 de março de 2014, JOUE, 15.04.2014, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0048&from=PT>, posteriormente revogada pela Diretiva (UE) 2015/2060 do Conselho de 10 de novembro de 2015, JOUE, 18.11.2015, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2060&from=PT>

relativamente àqueles pagamentos. No entanto, a Diretiva foi revogada atendendo ao facto de a Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (2011/16/UE)¹⁰⁶ ter um âmbito de aplicação alargado no que respeita à troca automática de informações sobre contas financeiras, incluindo os rendimentos da poupança.

A Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade encontra-se atualmente em fase de revisão, tendo sido apresentada uma proposta de alteração pelo Conselho em 28-01-2016¹⁰⁷. O objetivo da referida proposta é garantir que a Diretiva 2011/16/UE continue a prever uma cooperação administrativa abrangente e efetiva entre as administrações fiscais através da troca automática de informações obrigatória no que respeita aos relatórios por país.

Com efeito, esta iniciativa visa alcançar um certo grau de uniformidade na execução da Ação 13 da BEPS, relativa ao reexame dos preços de transferência, em toda a UE. Para além disso pretende igualmente promover uma concorrência leal entre os diferentes operadores comerciais e, em última análise, proteger a base tributável dos Estados Membros da UE.

Cumprir ainda referir a Diretiva relativa ao regime comum aplicável às empresas mãe e empresas afiliadas de Estados membros diferentes (2011/96/UE)¹⁰⁸, que visa, verificadas determinadas condições, eliminar a dupla tributação económica sobre os lucros recebidos por sociedades residentes num Estado Membro, bem como sobre lucros distribuídos e imputáveis a um estabelecimento estável situado nesse território, de uma entidade residente noutro Estado Membro da UE ou do Espaço Económico Europeu.

Recentemente, para executar as conclusões da OCDE sobre o relatório BEPS a nível da União e atendendo à necessidade de garantir que o imposto é pago no país onde os lucros e o valor são gerados, foi aprovada a Diretiva 2016/1164 que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno¹⁰⁹.

¹⁰⁶ A Diretiva 2011/16/UE foi alterada pela Diretiva 2014/107/UE de 9 de dezembro de 2014 no que respeita à troca automática de informações do domínio da fiscalidade.

¹⁰⁷ Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade, 28.1.2016, COM(2016) 25 final, 2016/0010 (CNS), disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-25-PT-F1-1.PDF>

¹⁰⁸ Diretiva 2011/96/UE relativa ao regime comum aplicável às empresas mãe e empresas afiliadas de Estados membros diferentes, JOUE, 29.12.2011, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0096&from=PT>, alterada pela Diretiva 2015/121/UE de 27 de Janeiro de 2015, JOUE, 28.01.2015, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0121&from=PT>

¹⁰⁹ Diretiva 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016 que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, JOUE, 19.7.2016, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>.

As medidas Europeias tomadas no sentido de limitar a concorrência fiscal prejudicial através das Diretivas *supra* referidas, permitirão aos Estados Membros consolidar a respetiva capacidade de cobrança de receitas fiscais e, naturalmente, reduzir a forte pressão fiscal média que pesa sobre o fator trabalho. Todavia, a Comissão está firmemente convencida de que muito resta ainda por fazer a nível da coordenação fiscal¹¹⁰.

Numa economia globalizada, os Estados devem cooperar e limitar as práticas fiscais prejudiciais, a fim de combater eficazmente a evasão fiscal e proporcionar um ambiente fiscal internacional capaz de atrair e manter o investimento.

6 - ESTUDO DE CASOS

A Comissão Europeia lançou, em Junho 2013, uma série de investigações relativamente a diversas informações vinculativas em matéria fiscal emitidas por determinados Estados Membros. Todavia, atendendo à importância da luta contra a fraude e a evasão fiscal, essa investigação foi alargada a todos os Estados Membros em Dezembro de 2014.

No âmbito das investigações da Comissão, em Outubro de 2015, foi possível concluir, que o Luxemburgo e os Países Baixos concederam vantagens ilegais nos termos das regras da UE em matéria de auxílios estatais, respetivamente, à Fiat Finance and Trade e à Starbucks.

Apesar de, até à data, existirem apenas conclusões relativamente a estas duas empresas, a Comissão Europeia tem em curso três investigações relativas a informações vinculativas em matérias fiscais em relação à Apple, na Irlanda, em relação à Amazon, no Luxemburgo e a à McDonald's, também no Luxemburgo¹¹¹.

Simultaneamente, as autoridades investigam todo o enquadramento fiscal das grandes empresas na Bélgica, tendo concluído em Janeiro de 2016, que as vantagens fiscais seletivas concedidas pela Bélgica ao abrigo de regime fiscal para «lucros excendentários» são ilegais nos termos das regras da UE em matéria de auxílios estatais.

Atendendo à relevância dos casos, bem como ao facto de decisões em precedente, vamos proceder à análise mais detalhada destas decisões.

¹¹⁰ Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e social. A política fiscal da União Europeia: prioridades para os próximos anos (2001/C 284/03); disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0260&from=PT>.

¹¹¹ Comissão Europeia-Comunicado de imprensa, “A Comissão conclui que as vantagens fiscais seletivas concedidas à Fiat no Luxemburgo e à Starbucks nos Países Baixos são ilegais nos termos das regras da UE sobre auxílios estatais”, Bruxelas, 21-10-2015, disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pt.htm.

6.1 - VANTAGENS FISCAIS CONCEDIDAS À FIAT NO LUXEMBURGO

A Fiat Finance and Trade¹¹², sediada no Luxemburgo, presta serviços financeiros, tais como empréstimos intragrupo, a outros construtores automóveis do grupo Fiat, levando a cabo diversas transações com empresas do grupo Fiat na Europa. Para melhor entendimento do caso, cumpre fazer um breve enquadramento do âmbito de atuação do grupo Fiat. Ora, o grupo Fiat é composto pela Fiat S.p.A., uma sociedade de direito italiano, com sede social em Turim, e por todas as empresas controladas pela Fiat S.p.A., doravante designada apenas por Fiat. A Fiat exerce a sua atividade industrial e financeira no setor automóvel. Este grupo desenha, distribui, fabrica e vende veículos, compreendendo diversas marcas. O grupo Fiat tem filiais em cerca de 40 países e relações comerciais em mais de 140 países.

A Fiat S.p.A detém cerca de 40% da FFT os restantes 60% são detidos pela Fiat Finance S.p.A, uma sucursal da Fiat S.p.A. A FFT opera a partir do Luxemburgo e por intermédio de duas sucursais, uma com base em Londres, Reino Unido e outra em Madrid, Espanha.

Para apoiar a atividade exercida no setor automóvel, a FFT fornece serviços de financiamento destinados à celebração de contratos de locação financeira e de aluguer, serviços de tesouraria e de financiamento às empresas do grupo Fiat¹¹³.

Em 19 de Junho de 2013, a Comissão transmitiu às autoridades luxemburguesas um pedido de informações com perguntas pormenorizadas sobre a prática de decisão fiscal do país. As autoridades luxemburguesas responderam, por carta de 13 de Julho de 2013, apenas parcialmente ao pedido. Em 15 de Janeiro de 2014 limitaram-se a apresentar vinte e duas decisões relativas ao período 2010-2013, depois de expurgados os nomes dos contribuintes¹¹⁴. De acordo com as autoridades luxemburguesas, essas vinte e duas decisões, uma das quais relativa a um Acordo Prévio de Fixação de Preços dirigido a uma empresa referida como FFT, seriam representativas da prática de decisão luxemburguesa¹¹⁵.

O referido acordo continha i) uma carta da KPMG em nome da FFT, datada de 14 de Março de 2012, contendo um pedido de aprovação de um acordo sobre preços de transferência (ii) um acordo de preços de transferência (iii) uma carta das autoridades fiscais do Luxemburgo, datada de 3 de Setembro de 2012, em que aceitou a proposta de preços de transferência KPMG.

¹¹² Conforme veremos infra e de acordo com a informação prestada pelas autoridades luxemburguesas, a Comissão presume que a Fiat Finance and Trade seja apelidada de FFT.

¹¹³ Comissão Europeia, State aid SA. 38375, C(2014) 3627 final, Bruxelas, 11.06.2014, disponível em http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253203/253203_1590108_107_2.pdf.

¹¹⁴ Auxílio Estatal SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) — Alegado auxílio à FFT, in JOUE, 17.10.2014, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2014:369:FULL&from=EN>

¹¹⁵ idem

Considerando a informação prestada, em 7 de Março de 2014 a Comissão Europeia questiona se a Fiat Finance and Trade é o contribuinte denominado FFT, no entanto, as autoridades luxemburguesas recusaram prestar a informação solicitada com fundamento nas disposições do direito luxemburguês em matéria de confidencialidade.

A fim de determinar se os acordos de fixação de preços da decisão fiscal celebrada entre as autoridades fiscais luxemburguesas e a FFT se afastavam das condições que teriam sido estabelecidas entre operadores de mercado independentes, a Comissão, após examinar este caso em concreto, concluiu ser duvidoso que o cálculo da base a tributável da FFT refletisse uma remuneração adequada em condições de plena concorrência, isto porque, as autoridades fiscais luxemburguesas haviam aceitado um valor demasiado baixo para fixação do capital mínimo¹¹⁶.

Nesta fase, a Comissão, duvidando que a FFT estivesse a pagar um montante suficiente de impostos, suspeita que a decisão fiscal concedida à Fiat constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º1, do TFUE.

Nesta conjuntura, verificando que nenhuma das derrogações previstas no artigo 107.º, n.º 2 e 3 se aplica, a Comissão decidiu dar início ao procedimento formal de investigação e emitir uma injunção para prestação de informações nos termos do disposto no artigo 10.º n.º 3, do Regulamento (CE) n.º 659/1999¹¹⁷ que estabelecia o seguinte: *“Quando, não obstante uma carta de insistência enviada nos termos do n.º 2 do artigo 5.º, o Estado-membro em causa não fornecer as informações pedidas no prazo fixado pela Comissão ou fornecer informações incompletas, a Comissão ordenará, por via de decisão, que lhe sejam fornecidas aquelas informações, adiante designada «injunção para prestação de informações». A decisão deve especificar quais as informações requeridas e fixar um prazo adequado para a prestação das mesmas”*¹¹⁸.

A investigação da Comissão revelou que um acordo fiscal emitido pelas autoridades luxemburguesas, em 2012, conferiu uma vantagem seletiva a favor da Fiat Finance and Trade, que reduziu indevidamente a sua carga fiscal desde 2012 em 20 a 30 milhões de euros¹¹⁹. Os

¹¹⁶ idem

¹¹⁷ Regulamento (UE) n.º 659/1999 de 22 de Março de 1999, JO 27. 3. 1999, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:31999R0659> retificado pelo Regulamento (UE) n.º 734/2013 de 22 de julho de 2013, JO 31.7.2013, e revogado pelo Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho de 13 de julho de 2015.

¹¹⁸ Em 22 de Maio de 2014, a Comissão enviou uma carta formal para as autoridades luxemburguesas com base no artigo 258.º do TFUE, sob pena de interpor recurso para o Tribunal de Justiça da União Europeia por incumprimento à injunção para prestação de informações.

¹¹⁹ Comissão Europeia- Statement by Commissioner Vestager on Commission state aid decisions regarding illegal tax advantages granted by Luxembourg (Fiat) and the Netherlands (Starbucks) and on the optical disk drives cartel, Bruxelas, 21.10.2015, disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-15-5881_en.htm

lucros alcançados pela Fiat no ano de 2013 foram de 86,816 bilhões de euros, sendo que em 2012 tinham sido na ordem dos 87,957 bilhões de euros.

Ora, um acordo prévio de fixação de preços é um acordo que determina previamente, às transações entre empresas de um grupo, um conjunto de critérios (por exemplo, o método de cálculo, de comparação as medidas corretivas e os pressupostos subjacentes sobre a evolução do futuro) para determinação dos preços de transferência durante um determinado período. Tendo em consideração a semelhança entre as atividades da FFT e as atividades de uma entidade bancária, os seus lucros tributáveis podem ser determinados da mesma forma que para um banco, isto é, em função do cálculo da remuneração do capital mobilizado pela empresa para as suas atividades de financiamento. Não obstante, o acordo fiscal adota uma metodologia artificial e complexa, que não se afigura adequada para um cálculo dos lucros tributáveis ajustado às condições de mercado, reduzindo, sobretudo, os impostos pagos pela FFT de duas formas: Por um lado, a base de capital estimada pelo acordo fiscal é bastante inferior ao capital real da empresa, devido ao nível injustificadamente baixo em que se fixam os pressupostos em que assentam; Por outro lado, a estimativa da remuneração aplicada para fins fiscais a esta base de capital, que por si só é já bastante mais baixa, é também consideravelmente inferior às taxas de mercado.

Por conseguinte, a FFT foi tributada apenas sobre uma pequena parte dos seus capitais contabilísticos reais, com uma remuneração muito baixa. Ora, sendo os lucros tributáveis calculados com base no capital, deve haver um certo nível de equivalência entre os níveis de capitalização da empresa e os padrões do setor financeiro. Acresce que, a remuneração aplicada deve também ser adequada às condições de mercado.

Efetivamente, as decisões fiscais podem dar vantagens à empresa a que foram atribuídas se aprovarem um acordo de fixação de preços que se afaste das condições que teriam sido estabelecidas entre operadores de mercado independentes havendo assim violação do princípio de plena concorrência — *the arm's length principle*.

No caso FFT, a Comissão concluiu, após investigar se os acordos de fixação de preços da decisão fiscal celebrada entre as autoridades fiscais luxemburguesas e a FFT beneficiavam de condições diferentes das estabelecidas entre os operadores de mercado independentes, que

se as estimativas do capital e da remuneração fossem ajustadas às condições de mercado, os lucros tributáveis declarados no Luxemburgo atingiriam um valor 20 vezes superior¹²⁰.

Face ao exposto, a Comissão decidiu em 21 de Outubro de 2015 que o Luxemburgo terá de recuperar o imposto que não foi pago pela Fiat de forma a restabelecer a igualdade entre as empresas em condições semelhantes¹²¹. Assim sendo, a Comissão alerta o Luxemburgo para o disposto no artigo 108.º parágrafo 3.º do TFUE e atenta ao disposto no artigo 14.º do Regulamento 659/1999¹²² que prevê que os auxílios ilegais podem ser recuperados junto do beneficiário.

Não conformada com a decisão da Comissão de 21 de Outubro de 2015, dirigida ao Luxemburgo no processo SA.38375, a Fiat Chrysler Finance Europe interpôs recurso em 29 de Dezembro de 2015¹²³.

Assim, uma vez que se trata de um processo recente, não foi ainda proferida decisão por parte do TJUE.

6.2 - VANTAGENS FISCAIS CONCEDIDAS À STARBUCKS NOS PAÍSES BAIXOS

O Grupo Starbucks é um torrador, comerciante e distribuidor de cafés especiais, que opera em 62 países, adquirindo cafés especiais que comercializa, juntamente com café artesanal, chá e outras bebidas e alimentos frescos.

A Starbucks Manufacturing EMEA BV faz parte da Starbucks Corporation e de todas as empresas controladas por esta última, que está sediada em Seattle, nos Estados Unidos da América. A Starbucks Manufacturing, cuja sede é nos Países Baixos, é a única empresa de torrefação de café do grupo Starbucks na Europa.

Em 2008, a Starbucks Manufacturing, em conjunto com as autoridades fiscais holandesas, sob a forma de decisão fiscal, acordaram fixar uma remuneração em condições de plena concorrência das operações de torrefação de café da Starbucks nos Países Baixos, determinada com base num relatório sobre fixação de preços de transferência elaborado pelo

¹²⁰ Comissão Europeia-Comunicado de imprensa, “A Comissão conclui que as vantagens fiscais seletivas concedidas à Fiat no Luxemburgo e à Starbucks nos Países Baixos são ilegais nos termos das regras da UE sobre auxílios estatais”, Bruxelas, 21-10-2015, disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pt.htm.

¹²¹ Comissão Europeia- Statement by Commissioner Vestager on Commission state aid decisions regarding illegal tax advantages granted by Luxembourg (Fiat) and the Netherlands (Starbucks) and on the optical disk drives cartel, Bruxelas, 21.10.2015, disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-15-5881_en.htm

¹²² Atual artigo 16.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho de 13 de julho de 2015.

¹²³ Recurso interposto em 29 de dezembro de 2015 — Fiat Chrysler Finance Europe/Comissão (Processo T-759/15), in JOUE, C 59/49, 15.02.2016, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015TN0759&rid=1>

consultor fiscal da Starbucks, tendo como referência uma percentagem fixa da base de custos relevante, ou seja, aqueles a que a Starbucks Manufacturing acrescenta valor. Em consequência, todo o lucro que excedesse o lucro tributável fixado no acordo seria pago sob a forma de *royalties* dedutíveis dos impostos a outra empresa do grupo com sede noutro país.

A Comissão considerou que a decisão fiscal de que a Starbucks beneficiou se enquadra na previsão de auxílio estatal regulada pelo artigo 107.º, n.º 1 do TFUE. Por conseguinte, por ter fundadas dúvidas sobre a compatibilidade desses auxílios com o mercado interno, a Comissão decidiu dar início ao procedimento previsto no artigo 108.º, n.º 2 do TFUE, uma vez que considerou não ser aplicável ao caso nenhuma das derrogações previstas no artigo 107.º, n.º 2 e 3.

Em 30 de Julho de 2013, a Comissão solicitou aos Países Baixos que fornecessem informações sobre a prática de decisões fiscais nos Países Baixos, bem como todas as decisões relacionadas com a Starbucks Coffee EMEA BV e com a Starbucks Manufacturing EMEA BV, nomeadamente as respetivas contas financeiras¹²⁴.

As autoridades holandesas, em 2 de Outubro de 2013, responderam a este pedido facultando as decisões fiscais e respetivos documentos. Estes documentos dizem respeito a intercâmbios entre as autoridades fiscais holandesas e o consultor fiscal da Starbucks BV.

Após análise da documentação remetida a Comissão enumerou uma série de mecanismos de transferência de preços acordados em decisões emitidas pelas autoridades holandesas, pelo que a Comissão convidou as autoridades a fornecerem informações adicionais relativas ao regime de preços de transferência aprovados nas decisões dirigidas a Starbucks BV, bem como as declarações fiscais das empresas ligadas à Starbucks BV, na Holanda¹²⁵. Com o decurso da investigação, a Comissão concluiu que as autoridades holandesas conferiram uma vantagem seletiva a favor desta empresa que reduziu indevidamente a sua carga fiscal desde 2008 em 20 a 30 milhões de euros.

Efetivamente, o acordo visava reduzir artificialmente os impostos pagos pela Starbucks Manufacturing, sendo esse objetivo alcançado da seguinte forma:

¹²⁴ Comissão Europeia, State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands Alleged aid to Starbucks, C(2014) 3626 final, Bruxelas, 11.06.2014,p.5 e 6 disponível em http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253201/253201_1596706_60_2.pdf

¹²⁵ Comissão Europeia, State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands Alleged aid to Starbucks, C(2014) 3626 final, Bruxelas, 11.06.2014,p.1 disponível em http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253201/253201_1596706_60_2.pdf

Por um lado, a Starbucks Manufacturing paga *royalties* substanciais à Alki (uma empresa do grupo Starbucks estabelecida no Reino Unido) pelo seu *know-how* no domínio da torrefação de café.

Por outro lado, a empresa paga também um preço inflacionado por café verde à Starbucks Coffee Trading SARL, com base na Suíça.

No âmbito da investigação desenvolvida pela Comissão foi possível constatar que os *royalties* pagos pela Starbucks Manufacturing à Alki não podem ser justificados, visto que não refletem adequadamente o valor de mercado. Na verdade, apenas a Starbucks Manufacturing é obrigada a pagar pela utilização deste *know-how*, nenhuma outra empresa do grupo Starbucks ou empresa de torrefação independente que se encontre numa situação idêntica é obrigada a pagar *royalties* pela utilização do mesmo *know-how*. No caso da Starbucks Manufacturing, no entanto, a existência e o nível dos *royalties* significa que uma grande parte dos seus lucros tributáveis é indevidamente desviada para a Alki, que não é obrigada a pagar imposto sobre as sociedades no Reino Unido nem nos Países Baixos.

Acresce que, no âmbito da investigação, foi ainda possível averiguar que a matéria coletável da Starbucks Manufacturing é também reduzida indevidamente devido ao preço muito inflacionado que paga pelo café verde à Starbucks Coffee Trading SARL. Efetivamente, a margem dos grãos de café aumentou para mais do triplo desde 2011. Devido a este elevado fator de custo crucial na torrefação de café, as atividades de torrefação de café da Starbucks Manufacturing não poderiam, por si só, gerar lucros suficientes para pagar *royalties* à Alki. Por conseguinte, é de concluir que os *royalties* têm como principal efeito transferir para a Alki os lucros gerados pelas vendas de outros produtos nos pontos de venda da Starbucks, nomeadamente chá, produtos de pastelaria e chávenas, que representam a maior parte do volume de negócios da Starbucks Manufacturing¹²⁶.

Face ao exposto, a Comissão decidiu em 21 de Outubro de 2015 que a Holanda terá de recuperar o imposto que não foi pago pela Starbucks Manufacturing, de forma a restabelecer a igualdade entre as empresas em condições semelhantes¹²⁷.

À semelhança do que sucedeu no caso Fiat, a versão pública desta decisão ainda não está disponível. A mesma será disponibilizada depois de rasurada a informação confidencial.

¹²⁶ Comissão Europeia - Comunicado de imprensa, A Comissão conclui que as vantagens fiscais seletivas concedidas à Fiat no Luxemburgo e à Starbucks nos Países Baixos são ilegais nos termos das regras da UE sobre auxílios estatais, Bruxelas, 21.10.2015, disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pt.htm.

¹²⁷ Decisão da Comissão de 21 de Outubro de 2015, relativa ao auxílio estatal SA.38374 (2014/C ex 2014/NN).

Ainda à semelhança do caso Fiat, não conformada com a decisão da Comissão, o Reino dos Países Baixos interpôs recurso em 23 de Dezembro de 2015¹²⁸. Nesta senda, o processo continua pendente, não tendo ainda sido alvo de decisão final pelo TJUE.

Não obstante, com base nas informações disponibilizadas pela Comissão, não se vislumbra sucesso na pretensão do Estado Holandês, pois, parece evidente tratar-se de um caso de auxílios de estado em violação das normas do direito da UE.

6.3 - VANTAGENS FISCAIS SELETIVAS CONCEDIDAS PELA BÉLGICA AO ABRIGO DE REGIME FISCAL PARA “LUCROS EXCENDENTÁRIOS”

Não obstante o regime fiscal belga em matéria de tributação de empresa exigir que as empresas sejam tributadas com base nos lucros registados resultantes das suas atividades na Bélgica, o regime relativo aos “lucros excendentários” apoiado no artigo 185.º, n.º2, b) do «Code des Impôts sur les Revenus», permitiu que empresas multinacionais reduzissem a sua matéria coletável no que diz respeito a alegados “lucros excendentários”, no âmbito de acordos fiscais vinculativos.

Sucede que, no âmbito destes acordos, os lucros efetivos registados por uma empresa multinacional são comparados com os lucros médios hipotéticos que seriam alcançados por uma outra empresa autónoma. Por sua vez, as autoridades fiscais belgas tomam como referência a alegada diferença nos lucros, considerando tal diferença como “lucro excendentário”, e em consequência, a matéria coletável da empresa multinacional é reduzida proporcionalmente. Daqui resulta que o lucro contabilístico real registado na Bélgica não é levado em consideração, sendo reduzido da diferença entre o lucro real e um lucro estimado suficiente¹²⁹. Deste modo, o regime assenta no pressuposto de que estas empresas obtêm “lucros excendentários” pela simples razão de fazerem parte de um grupo multinacional, em consequência do aproveitamento das sinergias e economias de escala, da reputação, das redes de clientes e fornecedores e da facilidade de acesso a novos mercados.

Acontece que o regime de “lucros excendentários” é aplicável apenas a determinados grupos multinacionais com os quais era celebrado um acordo fiscal ao abrigo do regime. Isto é, as empresas que não fazem parte de um grupo e que só realizam a sua atividade na Bélgica não tinham acesso às mesmas vantagens.

¹²⁸Recurso interposto em 23 de dezembro de 2015 –Países Baixos/Comissão, Processo T-760/15, in JOUE, C 59/50, 15.02.2016, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015TN0760&rid=1>

¹²⁹ Comissão Europeia, Auxílio estatal SA.37667, in JOUE, C 188/24, 5.6.2015, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2015:188:FULL&from=EN>

Assim sendo, a Comissão considera que o regime representa uma distorção da concorrência muito grave no mercado único da UE e afeta um grande número de setores económicos.

Deveras, a Bélgica, no âmbito de acordos fiscais prévios permitiu que muitas empresas multinacionais pagassem menos impostos. O regime fiscal belga relativo a “lucros excedentários”, aplicável desde 2005, reduziu a matéria coletável do imposto sobre as sociedades em 50% a 90% a fim de deduzir os “lucros excedentários” que alegadamente decorrem do facto de fazer parte de um grupo multinacional.

Grande parte das empresas multinacionais que beneficiaram do regime são empresas europeias, que simultaneamente evitaram a maior parte dos impostos, os quais terão agora de ser recuperados pela Bélgica junto dessas empresas. A Comissão estima que o montante total deverá ascender a cerca de 700 milhões de euros¹³⁰.

Assim sendo em 11 de Janeiro de 2016, a Comissão conclui que a Bélgica implementou ilegalmente o regime de lucros excedentário, violado assim o artigo 108.º n.º 3, do TFUE e, em consequência, nos termos do artigo 16.º do Regulamento 2015/1589¹³¹, a Bélgica deve recuperar os auxílios concedidos¹³².

Inconformada com a decisão da Comissão, o Estado da Bélgica interpôs recurso, em 22 de Março de 2016, com fundamento, em suma, na errada identificação e qualificação do regime como regime de auxílio, bem como na errada qualificação como beneficiários do regime não só as empresas belgas tributadas na Bélgica, mas também o grupo multinacional a que pertencem, e ainda na violação do princípio da legalidade na medida em que é exigida a devolução do imposto¹³³. Tal como nos casos anteriormente analisados, o processo ainda não foi objeto de decisão.

A complexidade deste género de processos, aliada ao facto de existirem fortes entraves ao acesso à documentação confidencial das empresas envolvidas, faz antever uma morosidade

¹³⁰ Comissão Europeia-Comunicado de Imprensa, Auxílios estatais: a Comissão considera ilegal o regime fiscal belga relativo a «lucros excedentários»; 35 empresas multinacionais deverão reembolsar cerca de 700 milhões de euros, Bruxelas, 11.01.2016, disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_pt.htm

¹³¹ Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, JOUE, 24.09.2015, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R1589&from=PT>

¹³² Comissão Europeia - Décision de la Commission du 11.1.2016 Relative Au Régime D'aides D'état Concernant L'exonération des Bénéfices Excédentaires SA.37667 (2015/C) (Ex 2015/Nn) Mis En Œuvre Par La Belgique, Bruxelas, 11.1.2016, C(2015) 9837 final, disponível em http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/256735/256735_1748546_183_5.pdf.

¹³³ Recurso interposto em 22 de março de 2016 — Bélgica/Comissão, Processo T-131/16, in JOUE, C191/36, 30.05.2016, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016TN0131&qid=1465064773857&from=PT>

acrescida na tramitação do processo, apesar de se tratarem ainda de processos recentes, pelo que se aguardam as respetivas decisões do TJUE.

7 - ANÁLISE PROSPETIVA

Em certa medida, reconhecemos que, de um ponto de vista do desenvolvimento económico e financeiro, a concorrência fiscal entre os Estados é potenciadora de benefícios significativos.

No entanto, não é menos verdade que a concorrência fiscal surge, igualmente, como um fator que cria desigualdades, para além de potenciar o desenvolvimento de práticas criminosas, tais como a evasão fiscal e o branqueamento de capitais.

As decisões dos Estados, interdependentes entre si, têm reflexos e consequências no exterior. Daí que seja indispensável uma regulação de carácter global, uma vez que o problema é multilateral ou mundial.

Nesta senda, assistimos, com maior relevância os últimos anos, a uma maior preocupação e regulação dos Estados (com forte contributo da OCDE e UE) das trocas de informações em matéria fiscal entre si. Não obstante a bondade deste propósito, somos da opinião que ao incremento dessa regulação não deverá corresponder, nos próximos anos, uma diminuição substancial do planeamento fiscal agressivo. A falta de preparação técnica de muitas administrações fiscais nestes domínios, a insuficiência de recursos humanos e a desconfiança de alguns Estados em partilharem informação são alguns dos fatores que, em nosso entender, condicionarão, na prática, uma aplicação efetiva e plena das trocas de informações.

Outro aspeto que consideramos dever merecer especial revisão, no sentido de tornar-se um efeito ainda mais dissuasor do planeamento fiscal agressivo, prende-se com a política sancionatória adotada.

A título de exemplo, atualmente, ao nível europeu, as consequências previstas são, do ponto de vista da eficácia da punição, levianas. Conforme oportunamente analisado nos casos de estudo, atenta a previsão do artigo 108.º do TFUE e do artigo 16.º do Regulamento 2015/1589, a consequência da infração não vai além da restituição do valor do imposto que não havia sido inicialmente tributado.

Para garantia do cumprimento das regras que se pretendem impor, será necessário reforçar um fundado receio de condenação e das sanções aplicadas, de forma a desincentivar as práticas fiscais prejudiciais. Na verdade, enquanto as empresas sofrem uma diminuição patrimonial, os Estados apenas terão um prejuízo indireto, que poderá advir quer da

deslocalização daquela empresa para outra jurisdição, quer do desincentivo a outras empresas que potencialmente poderiam ter interesse em deslocar para esse Estado o seu investimento.

A aplicação efetiva dos compromissos assumidos no âmbito do BEPS, de modo coerente e coordenado entre os Estados, contribuirá, decisivamente, para limitar muitas das políticas fiscais agressivas que, presentemente, marcam a atuação de muitas empresas multinacionais e grandes contribuintes particulares (os denominados *Ultra and High Net Worth Individuals*). No caso especial europeu, a adoção das políticas previstas pelo BEPS obrigará a uma grande atividade legislativa. Sabendo-se da necessidade do entendimento entre os Estados Membros, a discussão da introdução de algumas dessas medidas poderá deparar-se, na prática, com a falta de vontade e interesse de determinados Estados. Nesse sentido, julgamos pertinente uma revisão ao nível do TFUE no sentido de consagrar, de modo inequívoco, disposição que expresse o combate à evasão e fraude fiscal como um dos seus desígnios, o qual não é incompatível com o bom funcionamento do mercado interno.

Estes são, em resumo, alguns dos temas que, em nosso entender, poderão contribuir para mitigar a prejudicialidade associada à concorrência fiscal.

CONCLUSÃO

No atual contexto económico globalizado, a temática da concorrência fiscal entre os Estados assume uma relevante importância.

Se nos primórdios ainda foi vista como um fenómeno positivo, a verdade é que, no presente, a concorrência fiscal, atentas as regulares práticas de evasão, fraude fiscal ou branqueamento de capitais que proporciona, com graves reflexos como são a erosão da base tributável e prática de atividades criminosas, é encarada com baste preocupação, sendo o seu combate uma das prioridades da agenda de muitos Estados e entidades como a UE, OCDE ou G-20.

Com o presente estudo procurámos analisar as diversas realidades associadas ao fenómeno da concorrência fiscal, tais como os paraísos fiscais, os regimes fiscais preferenciais e as jurisdições de sigilo. Conforme oportunamente visto, a distinção entre estas noções nem sempre é fácil, devendo ser aferida casuisticamente. Por outro lado, as consequências ínsitas em cada uma delas não são totalmente idênticas. Assim, se nos paraísos fiscais é possível constatar que, até um determinado nível de redução da tributação, podem ser retiradas vantagens para os mercados, nomeadamente, aumentando a eficiência das economias internacionais e evitando tributações domésticas com níveis demasiado elevados, o mesmo não se verifica nas jurisdições de sigilo, das quais não se vislumbra qualquer resultado positivo.

Foi, ainda, nosso propósito, refletir sobre as medidas em curso, patrocinadas pela OCDE e UE, e que visam mitigar, tanto quanto possível, os efeitos negativos da concorrência fiscal prejudicial, a fim de restabelecer a confiança na equidade dos sistemas fiscais e, ainda, de permitir que os governos possam exercer eficazmente a sua soberania fiscal.

Nesse âmbito, expressámos, também, a posição sobre a pertinência de algumas medidas que, em nosso entender, deverão merecer especial enfoque tendo em vista um combate à concorrência fiscal prejudicial bem sucedido.

Uma nota final para referir que, não obstante a forte carga negativa associada à concorrência fiscal, julgamos valer a pena refletir sobre os méritos e incentivos de uma concorrência benéfica, pois não deixa de ser verdade que, na ausência de uma política fiscal concorrencial, muitos Estados seriam incapazes de atrair investimento estrangeiro fundamental para o desenvolvimento das respetivas economias.

BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, Fernando Rocha - “Concorrência Fiscal Internacional na Tributação dos Lucros das Empresas”, 2002, Boletim de Ciências Económicas. Vol. 45, ISSN 0870-4360, https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/24795/1/BoletimXLV_Artigo3.pdf?ln=pt-pt.

AZEVEDO, Maria Eduarda - “A concorrência Fiscal Prejudicial”, Ciência e técnica fiscal, Julho - Dezembro de 2013, [n. o 431], Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros Autoridade Tributária e Aduaneira, ISSN 0870/340X.

BODIN Jean - “Les six livres de la République. Un abrégé du texte de l'édition de Paris de 1583”, Édition et présentation de Gérard Mairet. Paris : Librairie générale française, 1993, http://classiques.uqac.ca/classiques/bodin_jean/six_livres_republique/bodin_six_livres_republique.pdf.

CHRISTENSEN, John - “The hidden trillions: Secrecy, Corruption, and the Offshore Interface”, 2010, http://www.americanbar.org/content/dam/aba/events/international_law/2014/1/the_pros_and_cons_of_offshore_centres/The_Missing_Trillions.authcheckdam.pdf, consultado em 14-02-2016

COSTA, Elisabete Marisa Pinto da - “ Concorrência Fiscal Internacional. Um desafio à escala mundial”, 2005, Pós Graduação em direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, www.cije.up.pt/download-file/111.

CRUZ, José Manuel Neves - “Jurisdições de sigilo a verdadeira identidade dos paraísos fiscais, o que mudou?”, III congresso de direito fiscal.

CRUZ, José Neves - “A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, ISSN 1645-1430, ano XI, 2014.

CRUZ, José Neves - “Economia e Política: Uma abordagem dialéctica da escolha pública”, Coimbra editora, 2008, ISBN 978-972-32-1583-0.

DESAI, Mihir A., FOLEY, C. Fritz e HINES JR., James R. - “The demand for tax haven operations”; Journal of Public Economics 90 (2006) 513 – 531, <http://down.cenet.org.cn/upfile/38/200762118556106.pdf>.

DESAI, Mihir A., FOLEY, C. Fritz e HINES JR., James R - “Do tax havens divert economic activity?” Economics Letters 90 (2006) 219 – 224, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.367.9154&rep=rep1&type=pdf>.

DITHMER Clara [et al.], coord. TEIXEIRA Glória - “Preços de transferência: casos práticos”, Porto, Vida Económica, 2006, ISBN 972-788-185-8.

GENSCHEL, Philipp e SCHWARZ, Peter - “Tax competition: a literature review”, Socio-Economic Review, 2011, https://www.researchgate.net/profile/Philipp_Genschel2/publication/275321884_Tax_Competition_A_Literature_Review/links/55dd7d6e08ae83e420ee70ff.pdf.

HUFBAUER, Gary Clyde e KIM, Jisun, in Revista de Finanças Públicas e Direito fiscal, Ano I, Nº2, 2008, http://www.ideff.pt/xms/files/Revistas/2_RevistaFinPubl/Indice.pdf.

LOUREIRO, Carlos e NEVES, António Beja, in Revista de Finanças Públicas e Direito fiscal, Ano I, Nº2, 2008, http://www.ideff.pt/xms/files/Revistas/2_RevistaFinPubl/Indice.pdf.

MITCHELL Daniel, - “OECD Launches New Effort to Undermine Tax Competition” Tax and Budget Bulletin, n.º 68, Março 2013, ”, Cato Institute.

MITCHELL, Daniel J. - “The Economics of Tax Competition: Harmonization Vs. Liberalization”, 2004, Index of Economic Freedom <http://down.cenet.org.cn/upfile/58/200615194647182.pdf>

MORAIS, Rui Duarte - “Manual de Procedimento e processo Tributário”, Coimbra, Almedina, 2014, ISBN 978-972-40-5021-8.

NABAIS, José Casalta - “Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável”, Coimbra, Almedina, 2005, ISBN 972-40-2502-0.

NABAIS, José Casalta - “Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável”- 2.º Vol., Coimbra, Almedina, 2008, ISBN 978-972-40-3483-6.

NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2011, 978-972-40-4377-7.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas - “Fiscalidade”, Coimbra, Edições Almedina,S.A, 2005, ISBN 972-40-2603-5.

PEREIRA, Paula Rosado - “Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional”, In CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, João Branco, “Lições de Fiscalidade: Lições e Planeamento Fiscal Internacional”, Vol.II.

POMBO, Nuno - “A fraude fiscal :a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões”, Coimbra, Almedina, 2007, ISBN 978-972-40-3093-7.

RODRIGUES Elsa, ESPANHA João - “Breves nota sobre o Regime da portaria n.º 14445-C/2001-preços de transferência”, 2002, Fiscalidade, ISSN 0874-7326.

SANCHES Saldanha J.L, - “As duas constituições-nos dez anos da cláusula antiabuso,” CARVALHO, Ana Sofia [et al.] coord. AMORIM, José Campos - “Planeamento e evasão fiscal”, Vida Económica, 2010, ISBN 978-972-788-375-2.

SANCHES, J.L. Saldanha - “Manual de Direito Fiscal”, 2ªed., Coimbra Editora, 2002, ISBN 972-32-1119-X.

SANTOS, António Carlos dos - “Auxílios de estado e fiscalidade”, Coimbra, Almedina 2003, ISBN 972-40-2059-2.

SANTOS, António Carlos dos - A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal. In DOURADO, Ana Paula [et al.],- “Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional”, Lisboa, Fisco, 2003, ISBN 972-8634-20-X

SILVA, Mónica Almeida - “Acordos Prévios de Preços de Transferência e Outras Informações à Administração Fiscal”, 2013, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, <http://repositorio.ucp.pt>.

SILVA, Ricardo Rocha da Silva - “Paraísos Fiscais”, 2012, Dissertação de Mestrado em Contabilidade Internacional, Instituto Superior de Contabilidade e Administração Lisboa, http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3519/1/Tese%20PARA%C3%8DSOS%20FISCAIS_Final.pdf,consultado em 09-04-2016

SLEMROD, Joel, WILSON John D. - “ Tax competition with parasitic tax havens”, Journal of Public Economics 93 (2009) 1261–1270, http://webuser.bus.umich.edu/jslemrod/Tax_Competition_Parasitic.pdf.

TEIXEIRA, Glória - “Manual de direito fiscal”, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2015, ISBN 9789724058788.

OUTROS MATERIAIS CONSULTADOS:

Comissão Europeia - Comunicado de imprensa, A Comissão conclui que as vantagens fiscais seletivas concedidas à Fiat no Luxemburgo e à Starbucks nos Países Baixos são ilegais nos termos das regras da UE sobre auxílios estatais, Bruxelas, 21.10.2015.

Comissão Europeia - Convite à apresentação de observações nos termos do artigo 108.º, n.º 2, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, Auxílio Estatal SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) — Alegado auxílio à FFT, in JOUE, 17.10.2014.

Comissão Europeia, State aid SA. 38375, C(2014) 3627 final, Bruxelas, 11.06.2014.

Comissão Europeia - Comunicado de imprensa, “A Comissão conclui que as vantagens fiscais seletivas concedidas à Fiat no Luxemburgo e à Starbucks nos Países Baixos são ilegais nos termos das regras da UE sobre auxílios estatais”, Bruxelas, 21-10-2015.

Comissão Europeia - Comunicado de Imprensa, Auxílios estatais: a Comissão considera ilegal o regime fiscal belga relativo a «lucros excedentários»; 35 empresas multinacionais deverão reembolsar cerca de 700 milhões de euros, Bruxelas, 11.01.2016.

Convite à apresentação de observações nos termos do artigo 108.º, n.º 2, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, Auxílio estatal SA.37667, in JOUE, C 188/24, 5.6.2015.

OCDE, Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, 2003.

OCDE, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris, 1998.

OCDE, Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, 2014.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance ACTiOn 5: 2015 Final Report.

Relatório sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais, (2013/2060(INI)), 3-5-2013.

Statement by Commissioner Vestager on Commission state aid decisions regarding illegal tax advantages granted by Luxembourg (Fiat) and the Netherlands (Starbucks) and on the optical disk drives cartel, Bruxelas, 21.10.2015.

Recurso interposto 29 de dezembro de 2015 - Fiat Chrysler Finance Europe/Comissão Processo T-759/15, Fiat Chrysler Finance Europe/Comissão, in JOUE, C 59/49, 15.02.2016.

Recurso interposto em 22 de março de 2016 Bélgica/Comissão, Processo T-131/16, in JOUE, C191/36, 30.05.2016.

Recurso interposto em 23 de dezembro de 2015 - Países Baixos/Comissão, Processo T-760/15, in JOUE, C 59/50, 15.02.2016.

LEGISLAÇÃO

— PORTUGUESA

Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro).

Constituição da República Portuguesa de 2 de abril de 1976.

Decreto-lei 29/2008, de 25 de Fevereiro.

Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.

Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, alterada de acordo com a Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro.

– **EUROPEIA**

Communication From the Commission to the European Parliament and the Council a fair and efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action.

Communication From The Commission To The European Parliament And The Council A Fair And Efficient Corporate Tax System In The European Union: 5 Key Areas For Action.

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e social. A política fiscal da União Europeia: prioridades para os próximos anos.

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social para um mercado interno sem obstáculos fiscais Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE.

Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016.

Diretiva (UE) 2015/2060 do Conselho de 10 de novembro de 2015.

Diretiva 2011/16/UE, alterada pela Diretiva 2014/107/UE de 9 de dezembro de 2014.

Diretiva 2011/96/UE de 30 de novembro de 2011, alterada pela Diretiva 2015/121/UE de 27 de Janeiro de 2015

Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades, COM (2011) 121 final, de 16 de março de 2011.

Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade.

Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo, Bruxelas, 6.12.2012, C (2012) 8806 final.

Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho de 13 de julho de 2015, revogado pelo Regulamento 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999.

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, de 25 de março de 1957.

JURISPRUDÊNCIA

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011.

Acórdão do Tribunal Geral, (Terceira Secção), processo T-47/15, 10 de maio de 2016.

Acórdão do Tribunal Geral, (Terceira Secção), processo T-47/15, 10 de maio de 2016.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 05082/11, de 03 de Julho de 2012.

DECISÕES DA COMISSÃO EUROPEIA

Decisão da Comissão de 21 de outubro de 2015, relativa ao auxílio estatal SA.38374 (2014/C ex 2014/NN).

Décision de la Commission du 11.1.2016 Relative Au Régime D'aides D'état Concernant L'exonération des Bénéfices Excédentaires SA.37667 (2015/C) (Ex 2015/Nn) Mis En Œuvre Par La Belgique.